

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И АУДИТА

Под редакцией Ю. Н. Гузова

Москва – Санкт-Петербург
2013

Гузов Ю. Н. и др.

Актуальные проблемы учета и аудита. *Монография. Научное издание / Под редакцией Ю. Н. Гузова.* — СПб.: СПбГУ-МГУТУ, 2013. — 144 с.

ISBN 978-5-903722-46-4

В монографии рассмотрены актуальные проблемы учета и аудита. Работа подготовлена на основе материалов Международной научной конференции **«Актуальные проблемы учета и аудита»** проведенной в Московском государственном университете технологий и управления 15 марта 2013 г. В Москве и 11–12 апреля 2013 г. В Санкт-Петербурге на «2-х Соколовских чтениях». Издание предназначено для практических работников, преподавателей и студентов, изучающих вопросы учета, аудита и экономического развития России.

Рецензенты:

д. э. н., профессор, Директор Института
региональной экономики и управления, зав. кафедрой общей
экономической теории Государственного образовательного учреждения
«Санкт-Петербургский государственный университет сервиса и экономики»
Т. И. Безденежных

ISBN 978-5-903722-46-4

© Ю. Н. Гузов и др., 2013

© Художественное оформление ООО «Типография “Победа”», 2013

ВВЕДЕНИЕ

Предложенная работа анализирует актуальные изменения в учетной и аудиторских сферах России и за рубежом. Рассмотрены новые подходы к подготовке и представлению отчетов во внутреннем аудите, дью-дилиденсе и эволюция изменений в российском бухгалтерском балансе. Проанализированы современные подходы в рискориентированном аудите, выразившиеся в совершенствовании его планирования и корректировки форм аудиторского заключения. Рассмотрение вопросов осуществляется на основе исследования американского опыта и российской практики. Впервые в российской экономической литературе раскрывается содержание американского профессионального бухгалтерского экзамена CPA.

В работе анализируются инновации в учетной сфере, т.е. в учете, аудите. Инновациями в учетной сфере называются новые принципы, методики, приемы, технологии совершенствующие учетную работу.

Одним из важнейших инновационных мероприятий является стандартизация учетной работы. Новые стандарты на федеральном уровне разрабатываются в учете и аудите.

Следующим крупным направлением структурных сдвигов в учетной деятельности выступает внедрение международных стандартов учета и аудита. Оно охватило не только коммерческую учетную и аудиторскую деятельность, но и бюджетный учет и внутренний аудит.

Серьезные новации несет с собой принятие нового закона «О бухгалтерском учете».

Внедрение системы саморегулирования в аудиторской деятельности также является новым явлением в учетной сфере. В аудиторской сфере продолжается процесс освоения рискориентированных технологий проведения аудиторских проверок. Технологическое освоение применения контрольного, аналитического и детального тестирования в рамках предпосылок достоверности требует серьезных методических разработок в этой области.

Легализация МСФО в учетной системе России и перевод на МСФО составления консолидированной отчетности делает более открытым инвестиционный потенциал страны для внешних и внутренних инвесторов.

Освоению и формализации учетных инноваций посвящена данная работа.

Авторами монографии являются:

Введение — Гузов Ю. Н. (доцент СПбГУ);

Глава 1. — Гузов Ю. Н.;

Глава 2. — Гузов Ю. Н.,
Савенкова Н. Д. (АССА);

Глава 3. — Гузов Ю. Н.,
Стрельникова О. В. (доцент СПбГУ),
Соседов К. Ю. (магистрант МГУТУ);

Глава 4. — Гузов Ю. Н.,
Гудиева Л. (аспирант МГУТУ),
Скворцов М. А. (магистрант МГУТУ),
Курбанов Р. Б. (магистрант МГУТУ),
Волченков С. Е. (магистрант МГУТУ);

Глава 5. — Гузов Ю. Н.,
Курбанов Р. Б. (магистрант МГУТУ),
Скворцов М. А. (магистрант МГУТУ),
Васильцова Ю. Н. (магистрант МГУТУ);

Глава 6. — Гузов Ю. Н.,
Павлов А. А. (АССА),
Соседов К. Ю. (магистрант МГУТУ);

Глава 7. — Гузов Ю. Н.,
Поляков Н. А. (доцент СПбГУ),
Чугунова Н. В. (магистрант МГУТУ).

ГЛАВА 1.

Виды отчетов внутреннего аудита

Последние десятилетия характеризуются серьезным интересом бизнеса к вопросам развития внутреннего аудита. Формализация данного процесса в России находится еще в начальной стадии развития. В связи с этим особое значение приобретает рассмотрение вопросов процедуры и техники составления отчетов внутреннего аудитора. В данной главе рассмотрен американский опыт составления отчетов внутренних аудиторов.

Отчет внутреннего аудитора — официальный документ, в котором внутренний аудитор обобщает свою работу по аудиторскому проекту и сообщает о своих полученных данных и рекомендациях, основанных на этой работе. Аудиторский отчет — особенно самый важный элемент внутреннего аудиторского процесса и главный способ информирования людей внутри и за пределами организации о работе внутреннего аудита. Аудиторские отчеты составляют устойчивый вид свидетельства о профессиональном характере действий внутреннего аудита и позволяют другим оценивать этот вклад. Конечно, эффективные аудиторские отчеты должны быть поддержаны высококачественными аудиторскими исследованиями, но те же самые аудиторские исследования могут быть аннулированы в связи с плохо написанными или подготовленными отчетами. Подготовка ясного и эффективного отчета — главное беспокойство для внутренних аудиторов на всех уровнях, от главного исполнителя аудита (САЕ) — кто в конечном счете ответственен за процесс внутреннего аудита — до сотрудников аудиторской группы, кто выполняет детальную работу и сообщает о своих результатах аудита.

Аудиторские отчеты (заключения) отражают основную философию и связывают концепции организационных подходов к внешнему аудиту, включая их основные цели обзора, поддерживающие стратегии и главные политики, процедуры, охватывающие аудиторскую работу и профессиональную подготовку штата аудиторов. Внутренняя аудиторская отчетность обеспечивает хорошую возможность объединения всеобщих внутренних усилий аудита и основу для всеобщей оценки.

Хотя аудиторский отчет — главный способ коммуникации, современный внутренний аудитор будет менее эффективным, если взаимодействия с организацией ограничено только опубликованными отчетами. Взаимодействие с другими членами организации должно проводиться ежедневно посредством интервью в период исследований, закрытых собраний, когда впервые представлены аудиторские полученные данные, собраний со старшим руководством, чтобы информировать их о результатах аудита, и т.д. Все члены организации внутреннего аудита должны эффективно взаимодействовать и в письменной, и в разговорной форме. Аудиторские отчеты и взаимодействия аудита особенно важны сегодня для общения с аудиторским комитетом правления, учитывающим требования закона Sarbanes-Oxley.

Цели и типы аудиторских отчетов. Внутренние аудиторские отчеты имеют несколько важных функций, в которых всегда следует рассматривать, когда закончена аудиторская работа и оглашены результаты. Внутренние аудиторские отчеты всегда должны иметь четыре основных цели:

Раскрытие полученных данных. Аудиторские отчеты должны суммировать и выделять условия, наблюдаемые или найденные; и хорошие, и плохие. Они могут затем рассматриваться как источник информации для руководства, касающийся деятельности некоторых сегментов организации.

Описание полученных данных. Основанный на условиях наблюдения и обнаружения в ходе внутреннего аудита, аудиторский отчет должен описывать, что если что-то неправильно с условиями обнаружения, почему это неправильно. Термин «неправильно» в данном случае включает слабости внутреннего контроля, нарушение компанией процедур и ошибок, найденных внутренним аудитом. Фиксируются любые расхождения.

Предложения для исправления. Аудиторские отчеты должны включать рекомендации, основанные на полученных данных, что служит критериями для выбора действий по исправлению условий и их причин.

Документирование плана и разъяснение представлений аудируемому лицу. Аудируемое лицо может заявить о смягчающих обстоятельствах или обеспечить разъяснение разногласий по вопросам, о которых сообщают. В зависимости от формата отчета, это

также место, где аудируемое лицо может формально заявить планы корректирующих действий в ответ на аудиторские полученные данные и рекомендации.

Этот четырех-шаговый процесс отвечающий на вопросы — (1) что неправильно? (2) почему неправильно? (3) что должно быть сделано для исправления процесса? (4) что будет сделано? — формирует основание практически всех аудиторских отчетов. Внутренним аудиторам всегда следует держать эти четыре шага в памяти, когда проектируют аудиторские отчеты и отделяют полученные аудиторские данные, которые обеспечивают их основание.

Для кого готовится аудиторский отчет? Хотя аудиторские организации тратят часто значительное время в подготовке своих аудиторских отчетов, они иногда теряют из вида то, кто является читателем отчета. На первый взгляд, ответ кажется очень простым: Он готовится для руководства. Но руководство существует на всех уровнях, включая руководство организации на более высоких уровнях, как компонент ответственности, так и аудиторский комитет на самом высоком уровне. Каждая группа управления имеет специфические потребности и интересы, и вопрос становится, таким образом, какая из потребностей лучше всего служит всеобщим организационным интересам. В более специфических терминах, вопрос сводится к тому, что соответствующие ответственности внутреннего аудита прямо против руководства аудируемого лица.

Аудируемое лицо — это штат организации и руководящая группа, которых проверяют — мотивировано комбинацией организации и внутренних интересов юридического лица. Прямое руководство аудируемого лица знает, что его окончательное благосостояние тесно связано с общим организационным успехом, но также знает, что эти награды в большей степени определены их собственной работой. Это восприятие работы — комбинация операционных достигнутых результатов, и управление верхнего уровня думает, что напрямую ответственные менеджеры действительно вносят вклад. На разговорном языке это значит, что местные менеджеры стремятся выглядеть хорошо для управления верхнего уровня. В терминах внутреннего аудита это все значит, что местные менеджеры часто хотят помогать, но на основании, которое не дискредитирует их перед старшими уровнями руководства. В идеальном варианте, они могут хотеть участвовать в работе внутреннего аудита с ними

на основании частного консультанта, но не докладывать о любом «грязном белье» старшему руководству. Внутренние аудиторы иногда будут работать в качестве консультантов, что есть не главная функция внутреннего аудита.

Внутренний аудит пытается помочь местному руководству делать более эффективную работу и знает, что для того, чтобы определить проблемы внутреннего контроля и рекомендовать возможные решения, внутренний аудит должен находиться с местным руководством в отношениях полного сотрудничества и товарищества. Однако, это отношение сотрудничества может оказывать давление на внутренний аудит, если в аудиторских отчетах и их копиях для главного руководства существуют значительные пробелы. Внутренний аудит может чувствовать, что его проблемы, связанные с отчетами, будут решаться скорее, если местное руководство не будет слишком резко критиковать его опубликованные аудиторские отчеты. Однако, внутренний аудит имеет главную ответственность — сообщать об условиях, найденных или обнаруженных. Обеспечивая обслуживание местного управления, обязательства внутреннего аудита достигают аудиторского комитета управления.

Как стартовая точка для решения этих потенциально противоречивых требований, все уровни управления должны быть обеспечены всесторонним пониманием потребностей друг друга и ответственность внутреннего аудита служить им. Часто появляется необходимость увеличить уровень терпимости и гибкости, поднимая уровень полученных данных, которые рассматриваются достаточно существенными для гарантирования включения в аудиторский отчет. Этим способом внутренний аудит устранить многие из более незначительных случаев, которые должны быть, и могут быть, и которые завершены на местном уровне без вовлечения менеджеров вышестоящих уровней. Чтобы решить необходимые последующие действия в течение внутреннего аудита, между местными менеджерами и внутренним аудитом необходимо определяющее решительное действие.

Общий эффект всех этих действий — приблизить больше внутренний аудит к понятию «обслуживание местного руководства» и подальше от того, чтобы рассматривать его как шпионы штаба. Этот подход должен продолжать признавать, что внутренний аудит всегда несет важную ответственность отчетов перед главным руководством и комитетом аудита.

Опубликование аудиторских отчетов. Хотя аудиторские отчеты обсуждались как почти единственное понятие, они могут иметь многообразие различных форматов и стилей, как в «мягком» компьютерном формате, так и в документальном бумажном стиле. В любом случае, аудиторский отчет — официальный отчетный документ, выделяющий проблемы внутреннего аудита и рекомендации после четырех целей, обсужденных предварительно. В последние годы, руководство иногда помещало ограничения на внутренний аудит, что почти ограничило его от подготовки эффективных аудиторских отчетов. Например, некоторые главные руководители, в прошлом, могли объявить, что все аудиторские отчеты по размеру должны быть на страницу или меньше. Этот тип требований иногда происходил в прошлом, потому что функции внутреннего аудита увлекались написанием страниц больше и страниц с аудиторскими полученными данными, которые могли казаться важными для внутреннего аудитора, но не для главного руководства.

Отношения к аудиторским отчетам изменилось после SOA. В слушаньях конгресса по утверждению закона, выражалась критика, направленная на комитет аудита, получающие только обобщенные отчеты, в лучшем случае, и не получающие на каждом уровне проверки деталей относительно аудиторских полученных данных — от внутренних и внешних аудиторов. С принятием SOA, члены аудиторской комиссии и, конечно, главное руководство получают или имеют доступ к полным копиям всех аудиторских отчетов. Хотя это их право — требовать обобщенные отчеты, также они все еще ответственны за получение и понимание всех полученных аудиторских данных. Данные внутреннего контроля должны быть ясно описаны в отчете внутреннего аудита. Эта секция обсудит формальные опубликованные аудиторские отчеты, также как альтернативные механизмы для отчетов внутреннего аудита.

Форма и содержание отчетов внутреннего аудита может широко различаться. Аудиторский отчет, включающий обзор внутреннего контроля, может казаться различным с отчетом относительно контроля деловой непрерывности или от процедуры исследования мошенничества. Однако, в независимости от предмета внутреннего аудита, официальный аудиторский отчет всегда включает похожий общий формат, начиная с обложки, описания выполненной работы и затем аудиторских полученных данных и рекомендаций. Мы опи-

сываем аудиторский отчет в смысле старого, многостраничного документа. Сегодня, отчет — это типично документ в формате программного обеспечения, который может быть даже формально не распечатан. Однако, также как слова в напечатанной книге не могут быть изменены уже напечатанные, копия версии аудиторского отчета в формате программного обеспечения должна быть защищена таким образом, что никто, кроме автора — внутреннего аудитора — не может изменить его после выпуска или публикации.

Также как традиционная книга начинается с обложки и предисловия, аудиторский отчет начинается с вводной страницы. Эта вводная страница или страницы отчета должна содержать следующие элементы:

- 1. Адресат отчета и копий.** Аудиторский отчет всегда должен быть адресован одной персоне, ответственной за проектирование отчета, обычно это по крайней мере на один организационный уровень выше аудируемого лица. Также выбирается список копий, определенный внутренним аудитом. Последний будет включать менеджера аудируемого лица, членов главного руководства и других заинтересованных персон, таких как партнера, отвечающего за внешнюю аудиторскую команду (Мы используем архаичный термин — копия — хотя даже копировальная бумага имеет все, но не издается. Конечно, мы подразумеваем те, которые получают дополнительные копии).
- 2. Название отчета и цели обзора.** Краткое, категоричное название рассказывает читателю, что содержится в аудиторском отчете и что будет полезным для различных суммарных отчетов. Точно также аудиторский отчет должен иметь краткое, но ясное утверждение целей обзора.
- 3. Возможности аудита и дата работ.** Обычно включая утверждение целей аудита, немного сокращает информацию о общем размере аудита и приблизительной дате аудиторских работ. Утверждение, что полученный отчет охватывает обзор «покупательной функции электронного компонента в XYZ подразделении», принуждает читателя отчета ожидать различный отчет, чем утверждение, что аудит охватывал только «покупательную функцию».
- 4. Места визитов и время аудит.** Из-за потенциальной нехватки выбора времени для должного завершения аудиторского

отчёта, время может распределяться между временем работ и окончательном опубликовании аудиторского отчёта. Обложка отчёта должна ясно отражать, когда были выполнены аудиторские работы, а также упоминать посещённые места.

5. Выполненные аудиторские процедуры. Краткий параграф, описывающий выполненные аудиторские процедуры, часто очень полезен для читателя отчёта. Эта информация особенно полезна, если внутренний аудит выполнил специальные тестовые процедуры для того, чтобы достичь своего мнения.

6. Мнение аудитора, основанное на результатах обзора. Внутренний аудиторский отчёт всегда имеет несколько довольно общих оценок соответствия средств контроля или других проблем в рассматриваемой области. Например, выражения мнения может быть сформулировано следующим образом:

- «Мы обнаружили, что средства контроля в рассматриваемой области отвечают требованиям, за исключением...»
- «Мы обнаружили, что большинство средств контроля достаточны и работают как установлено...»
- «Мы установили существенные проблемы средств контроля в рассматриваемой области. Наши полученные данные...»

Выражение аудиторского мнения может иметь несколько различных форм. Однако, оно в общем указывает на детальные полученные в ходе аудита данные и рекомендации, которые завершают первые листы полного аудиторского отчета. Приложение 17.2 содержит некоторые примеры других аудиторских полученных данных, включая выражение мнения. Никто не формирует «правильно», и стиль аудиторского отдела должен быть совместимым с пожеланиями аудиторского комитета и главного руководства.

Внутренние аудиторские отчеты часто следуют одному из нескольких общих подходов. Учитывая тип организации, его стиль руководства, знания штата внутреннего аудита и многие другие факторы, каждый из описанных форматов аудиторского отчета имеет свои собственные достоинства, также как и недостатки. Внутренний аудит хочет сообщить, что он сделал, что обнаружил и что нужно, чтобы исправить вопрос, который привлечет внимание ключевых менеджеров организации. Все профессионалы сталкиваются с загромождением бумажных документов, также как и электронной

коммуникации, которые просят их читать, понимать и действовать. Внутренний аудит хочет обеспечить читателей своих отчетов достаточной информацией для объяснения проблем, но не так много, что члены руководства поместят отчет на жертвенника офиса или входящего почтового ящика с немного большим, чем хорошее намерение читать это дальше. Без наличия достаточной информации, читатель может не знать о серьезных проблемах или других вопросах, требующих существенных действий, представленных в формате итогового отчета. В чрезвычайно детальном отчете читатель может пропустить важные пункты, представляющие собой большой объем предоставленного материала.

Альтернативные подходы для развития и издания внутренних аудиторских отчетов включают:

1. Аудиторские отчеты с «энциклопедическим» охватом.

Некоторые внутренние аудиторские отчеты стремятся представить большое количество информации о рассматриваемой области деятельности. Их цель — обеспечить всесторонний источник ссылки пользователю отчета. Информация может иметь историческую природу или принадлежать текущей ситуации. Она может охватывать эксплуатационные методы и результаты или иметь дело с финансовой информацией. Например, здесь может быть обзор комплексной финансово-ориентированной автоматической системы или описание комплекса производственного процесса.

2. Описание выполненных аудиторских процедур.

Аудиторские отчеты иногда обеспечивают большим объемом — иногда даже очень — информации о фактически выполненных аудиторских процедурах. Аудиторские шаги могут быть описаны в некоторых деталях, как возможность фактической проверки и тестирования. Иногда, этот аудиторский отчет охватывает почти повторенные материалы, содержащиеся в аудиторском процедурном руководстве. Этот тип аудиторского отчета может вызвать вопрос относительно того, как заинтересовать читателя отчета этими процедурными деталями и каким целям они действительно служат. Многие пользователи аудиторских отчетов хотят полагаться на компетенцию внутреннего аудита для этих технических изменений. Детальные описания — только ценно, когда внутреннему аудиту необходимо описать сложную

область, такую как решение логического формирования мнения, основанного на аудиторских статистических параметрах осуществления выборки. В итоге, эти детальные счета технических процедур должны быть исключены, или по крайней мере минимизированы.

- 3. Детальное объяснение аудиторских полученных данных.** Некоторые внутренние аудиторские отчеты уходят в довольно пространные детали о результатах различных аудиторских усилий. Хотя охват может выглядеть внушительным, сомнительно, удовлетворяет ли общее количество деталей, описывающих аудиторские полученные данные, поставленной цели. С очень большим аудиторским отчетом «книга», читатель может затеряться и упустить важные материалы. Аудиторские отчеты должны давать только необходимое и достаточное количество информации об аудиторских полученных данных и позволить читателю понять детальные проблемы.
- 4. Обобщенный отчет.** С другой стороны, некоторые отделы внутреннего аудита выпустили обобщенные отчеты, которые только обеспечивают информацией, что внутренний аудит рассматривал только некоторые области и обычно не находил важных исключений средств контроля. Этот самый стиль отчета часто упоминает, что исключения средств контроля были найдены, и они были исправлены, без деталей. Эти отчеты часто делают немного больше, чем заявляют, что внутренний аудит рассматривал область работ и обнаружил некоторые незначительные пункты, которые не были включены в отчет, хотя они могут быть интересны читателю. Если эти обобщенные отчеты поддерживают более длинный, детальный отчет, они не эффективны для потребностей большинства внутренних аудиторских отчетов. Кроме того, обобщенный отчет может привести читателя к опасности, заминая потенциально существенную слабость внутреннего контроля и не обеспечивая детали, требуемые сегодняшними правилами SOA.
- 5. Внимание на важные проблемы.** Более общий формат отчета — часто самый лучший — это тот, который уделяет внимание только «важным проблемам», тем, которые имеют потенциально важную опору на слабости средств внутреннего контроля, политику, операционные подходы, использование

ресурсов, работу сотрудников, и на результаты, достигнутые или достижимые. Более главные организационные менеджеры интересуются в основном проблемами, которые имеют такую природу и возможности, и они хотят быть информированными и получать возможность вносить вклад в решения. Если эти существенные проблемы касаются законченных действий, проблемы должны быть еще более важными для отчета. Преимущество этого внимания на важные вопросы состоит в том, что главные менеджеры могут получать информацию, в которой они нуждаются, не пробираясь через чрезмерные детали.

Актуальный формат аудиторского отчета и метод представления будет меняться от одной организации к другой.. Хотя это — формат отчета, только одна страница для целей этой книги, многостраничные отчеты должны следовать этому же общему стилю. Хотя аудиторские отчеты были только документальными копиями, сегодня программное обеспечение обработки текстов изменило стиль и формат аудиторского отчета. Сейчас аудиторские отчеты могут издаваться с интересными шрифтами, с поддержкой графики, или в полностью электронном формате. Однако, не имеет значения, что является основой формата, аудиторский отчет должен всегда содержать элементы того, что сделал внутренний аудит, когда он сделал работу, и что было обнаружено. Ключевая часть внутреннего аудиторского отчета должна включать полученные данные и рекомендации аудитора.

Элементы полученных аудиторских данных. В течение обзора внутренние аудиторы, назначенные на проект, могут столкнуться с исключениями или слабостями средств внутреннего контроля в некоторых сферах обзора, выделенных в основе программы аудита. Эти программы аудита выявляют исключения, также как другие наблюдения внутреннего аудита — есть предмет полученных данных аудиторского отчета. Например, программа аудита может направить аудитора рассмотреть образец документов по расходам на командировки, чтобы проверить, что они должным образом одобрены и подтверждены, что отчетные расходы согласуются с опубликованной политикой расходов по командировкам. Если внутренний аудит найдет, что некоторые из отобранных примеров должным образом не одобрены или не находятся в согласии с политикой

командировочных расходов, то для отчета внутренний аудит будет иметь один или более потенциальный вывод.

Аудиторы сталкиваются с большим числом и разнообразием этих исключений в ходе почти каждого обзора. Некоторые могут быть относительно важными — такие, как открытие значительного числа документов, подвергшихся оплате, но недостаточности в надлежащих подписях одобрения. Другие могут быть относительно незначительными — такие, как обнаружение служащего, который отчитался на 25,50 \$ за расходы на пищу, когда политика требует, что такие расходы должны быть менее 25 \$. Хотя, последнее — нарушение установленной политики, главное руководство не может быть заинтересовано в аудиторском отчете, который заполнен этими сравнительно незначительными нарушениями. Нельзя сказать, что внутренний аудитор будет искать другой способ отчета по таким «незначительным» пунктам средств внутреннего контроля. Такие маленькие исключения средств внутреннего контроля должны быть документированы и обсуждены с руководством в завершении работ, но они не обязательно могут быть типом проблем, чтобы сообщить главному руководству посредством официального аудиторского отчета, если ряд таких проблем не представляет тенденцию. Тогда, внутренний аудит может рассмотреть отчет по ним посредством обобщенных выводов, охватывающих полное условие.

Внутренний аудитор должен анализировать остатки и составные части информации, собранной в течение обзора, чтобы отобрать полученные данные и рекомендации для включения в итоговый отчет. В заключение аудиторских работ внутренний аудитор должен спросить себя, была ли информация достаточной, чтобы развить аудиторские выводы, и если так, как эти вопросы аудиторского отношения должны быть представлены. Варианты для последующего неофициального обсуждения с местным руководством официально представляются в аудиторском отчете.

Выводы аудиторского отчета, представленные в общем формате, позволяют читателю отчета легко понять все проблемы аудита. В независимости от природы аудиторской работы или полученных данных, читатели должны быть готовы просмотреть аудиторские выводы и быстро решить, что неправильно, и что нуждается в исправлении. И для внутренних аудиторов которые проектировали полученные данные, и для читателей отчета важно, что выводы

аудиторского отчета иногда плохо сформулированы. Плохо сформулированные аудиторские выводы часто заставляют читателей отчета задаваться вопросом, в чем состоит проблема и почему они должны иметь к ней отношение.

Правильные выводы аудиторского отчета должны содержать следующее:

Первое предложение в отчетных выводах обычно обобщают результаты работы внутреннего аудита в исследуемой области. Это сравнивается «что есть» с тем «что должно быть». «Что есть» суммируют условия или оценки, сделанные внутренним аудитом, основанные на фактах, раскрытых в обзоре. Цель состоит в том, чтобы захватить внимание читателей отчета. Примеры аудиторских отчетов с утверждением условий включают:

- «Устаревшее производственное оборудование продается в процентах от сделки и способом, который не следует фиксированной политики расположения актива».
- «Резервная копия и план непредвиденных обстоятельств для нового потребителя системы выписывания счетов не были проверены и не следуют стандартам организационной безопасности».
- «Производственный инвентарь ABC подразделения оценен неправильно согласно общепринятым принципам бухгалтерского учета».

Второе, полученные данные должны обсудить и процедуры, и результаты этих процедур. В зависимости от их сложности, полученные данные могут быть обобщены в немного более, чем одном предложении или может потребовать обширного обсуждения, описывающего аудиторские процедуры. Это утверждение «что было обнаружено» может быть столь же простым, как «Основанный на образце отчетов о расходе служащего, поданных за четвертый квартал 20XX, привилегированное рентное автомобильное агентство не использует более 65% рассмотренных расходов». Часто, эта часть полученных данных бывает намного более расширенной, поскольку внутренний аудит описывает выполненные процедуры и что было обнаружено.

Критерии внутреннего аудита для представления полученных данных. Выводы всегда имеют критерии или утверждения «что должно быть», используемые в оценке утверждения условий. Без

строгих критериев не может быть аудиторских выводов. Критерии различаются согласно проверяемой области и целям аудита. Критериями могут быть политика, процедуры и стандарты организации. В некоторых случаях, внутренний аудит может развивать критерии. В проверке эффективности некоторых процедур, могут быть не предусмотрены цели или размеры, которые могут быть использованы как индикаторы, а стандарты могут быть изложены в общих или неопределенных сроках. Внутренний аудит должен содержать следующее:

- **Критерии крайностей.** Ярко выраженную неадекватную или выдающуюся работу относительно легко оценить. Однако, когда работа приближается к середине, судить становится более сложно. Внутренний аудит может иногда использовать чрезвычайные случаи неадекватной работы как критерий для отчетных выводов. Это может заставить внутренний аудит заявить, что некоторые наблюдаемые условия были «почти столь же плохими как...».
- **Критерии сравнений.** Сравнение может быть проведено между похожими операциями или действиями, определяющими их успех или недостатку успеха и причины различий. Хотя нехорошо заявлять, что отдел А на Х% хуже отдела В, отчет может сравнить обнаруженные условия в среднем или типичные условия внутри организации.
- **Критерии элементов.** В некоторых случаях, внутренние аудиторы неправильно заявляют свои критерии работы с такими длительными сроками, что это является невозможным, чтобы оценить условия отчета. Это тип неопределенного критерия, который заявляет «все менеджеры должны принимать правильные решения». В идеале, мы все знаем, что исключения существует. Оценка отчета должна быть уничтожена на функциональном, организационном уровне, или элементами стоимости, связанными с определенными действиями.
- **Критерии экспертизы.** В некоторых случаях, внутренний аудит может находить полезным для себя полагаться на других экспертов, оценивающих деятельность. Эти эксперты могут быть вне организации или могут быть частью штата проверяемой организации. Этот тип поддерживающей ссылки часто усиливает общее обнаружение аудиторских данных.

Эффект отчетных полученных данных. Внутренний аудит должен всегда задаваться вопросом «Как важно?», когда решается, включать ли пункт в аудиторский отчет. Внутренний аудит должен весить материально — если вывод не имеет никакого значения, это, возможно, не обнаружение вовсе. Как только было принято решение, включить это как вывод в аудиторский отчет, эффект условий должен быть сообщен. Полученные данные, которые приведут к денежным сбережениям или которые затрагивают организационные операции и достижение целей, всегда имеют специальный интерес для руководства.

Причина аудиторских отклонений. Ответ на вопрос «Почему?» — особенно важен для руководства, читая аудиторский отчет. Причины отклонений от требований, стандартов или политики должны быть объяснены так хорошо, как возможно. Выявление причины условий дает основу для принятия необходимых действий управления.

Рекомендации внутреннего аудита. Выводы аудиторского отчета завершаются рекомендациями относительно возможных корректирующих действий. Это есть завершение аудиторских выводов по вопросу «Что должно быть сделано?».

Хотя описание целей внутреннего аудита, выполненных аудиторских процедур, мнения средств контроля как результат обзора, являются важными элементами внутреннего аудиторского отчета, члены руководства будут оценивать качество отчета на основе отчетных выводов и рекомендаций.

Если какие-нибудь факты, сообщенные в аудиторских выводах, неправильны, независимо от того, как близко к реальной правде, аудируемое лицо будет бросать вызов правдивости всего аудиторского отчета. Любое неправильное заявление может перенести все аудиторские отчеты в вопрос. Внутренний аудит должен взять на себя чрезвычайную заботу, чтобы сообщать о своих аудиторских выводах фактически и честно. Иначе, существенное количество хорошей работы внутреннего аудита может быть игнорировано. Забота должна быть также в развитии сильных, значащих и реалистичных рекомендаций. Рекомендации должны давать некоторое рассмотрение затратам и выгодам различных рекомендованных альтернативных действий. Конечно, если аудиторский вывод выдвигает на первый план потенциальное нарушение закона, рекомен-

дации всегда должны незамедлительно предпринять и выполнить исправительные действия.

Представление общего курса аудиторского отчета. Если часть усилий внутреннего аудита — это оценить эффективность, экономику и эффект, с которыми руководство достигло этих целей, тогда внутренний аудит несет ответственность за раскрытие удовлетворительных и неудовлетворительных условий, обнаруженных в процессе аудита. Хотя условия, нуждающиеся в усовершенствовании должны всегда описываться, общение здесь должна минимизировать описание аудиторских выводов в полностью отрицательные сроки. Скорее внутренний аудит должен стремиться поощрить управление предпринимать необходимое корректирующее действие и улучшать результаты. Внутренний аудиторский отчет не может быть полностью успешным, если аудируемое лицо не является восприимчивым к результатам проверки, а отчет полученными данными, которое только говорит о том, что было правильно, обеспечивает небольшую помощь управлению. Следовательно, внутренний аудит должен принять положительный стиль отчета, который уравновешен с расположением, также как и с соответствующими неблагоприятными комментариями, который всегда представляет дела в перспективе, и подчеркивает скорее конструктивные, а не только отрицательные комментарии.

Чтобы обеспечивать уровень баланса, внутренний аудит должен сортировать через различные положительные и отрицательные данные, собранные в течение обзора, и задать себе вопрос «Что должно быть типом и степенью благоприятных комментариев, чтобы представить как результат этого аудита?». Ответ не может быть установлен в точных сроках. Те же самые критерии, используемые в выявлении существенных полученных данных, могут использоваться, чтобы сообщить о пунктах, которые рассматриваются существенными на основе стандартов работы. Например, предположите, что цель аудита состояла в том, чтобы оценить своевременность заявки на закупки комплектующих. Комментарии в отчетных полученных данных должны коснуться способности организации или неспособности организации закончить эти заявки на закупки в своевременной форме и игнорировать другие несвязанные проблемы. Некоторые методы обеспечения лучшего баланса аудиторского отчета:

Представление аудиторского отчета в перспективе. Внутренний аудит должен избежать искушения процитировать только те факторы, которые поддерживают завершение внутреннего аудита и игнорируют те, которые отвлекают от этого. Перспектива всегда добавляется, когда перечисляется денежный эффект полученных данных, также как ценность всего рассматриваемого счета. Ошибка за 1000 \$ кажется намного более серьезной, когда это — часть счета в размере 100000 \$, чем счета в размере 10000000 \$. Отчетный вывод должен раскрыть, как возможное, полное денежное количество, проверяемое или зарегистрированное в отношениях полной ценности ошибок, с которыми сталкиваются. Значение полученных данных сделано очевидным в соответствии с этой процедурой. Кроме того, когда дефициты раскрыты только в части исследованной области, баланс будет добавлен к сообщению, идентифицируя те исследованные области, которые не содержали дефицитов. Эта практика должна быть в соответствии с внутренней политикой аудита в части раскрытия таких дефицитов.

Отчет о завершении проверки аудируемого лица. Так как процесс оценки вовлекает взвешивание и удовлетворительных, и неудовлетворительных аспектов контрольных операций в свете целей аудита, упоминание завершения проверки аудируемого лица для улучшения средств контроля или исправления ошибок вместе с отмеченными дефицитами или аспектами, нуждающимися в улучшении, может добавить необходимой полноценности аудиторскому отчету как средству управления. Завершение проверки аудируемого лица должно быть раскрыто в резюме отчета, в то время как в заключении аудита должны быть затронуты его важность и полученные данные, когда детальное раскрытие выполнений желательно или необходимо.

Раскрытие запланированных действий. В ситуациях, когда аудируемое лицо выполнил или планировал выполнить корректирующие действия до завершения аудита, аудиторский отчет должен раскрыть этот факт. Кроме того, другие меры, предпринятые аудируемым лицом для исправления дефицита, о котором сообщают, возможно, не столь очевидные, но все равно должны быть рассмотрены как положительные действия, заслуживающие публикации. Например, аудируемое лицо, возможно, заключил контракт с внешним консультантом, чтобы помочь осуществлять необходимые сред-

ства внутреннего контроля в компьютерной системе, включенные в аудиторский отчет. Такие меры должны быть включены в отчет наряду с теми слабостями средств контроля.

Обстоятельства, смягчающие отчет. Смягчающие обстоятельства в основном состоят из факторов, касающихся проблем или условий, обсужденных в аудиторском отчете, над которыми руководство имеет небольшой контроль или не имеет вообще. Так как эти факторы уменьшают ответственность руководства за условия, о них нужно сообщить как часть причины. Смягчение обстоятельств, например, может включать очень короткие временные рамки, в которые программа была обязана быть осуществленной, деловые условия, требующие непосредственных изменений, или нехватка капитала бюджета, чтобы добавить персонал или другие ресурсы для достижения целей.

Включение аудиторских ответов как часть аудиторского отчета. Ответ аудируемого лица на полученные данные может содержать информацию, которая обеспечивает дополнительный баланс аудиторского отчета. В дополнение к запланированному корректирующему действию, аудируемое лицо может указать другие связанные выполнения или процитировать дополнительные факты и другие обстоятельства. В случаях, когда соглашение не было достигнуто на выводах и рекомендациях, аудируемому лицу нужно дать возможность объяснить основание для невозникновения.

Улучшение тонального качества аудиторского отчета. Использование положительных и конструктивных слов и идей, а не негативного и осуждающего языка дает позитивный тон отчету. Скорее не заслужено, аудиторские отчеты должны избегать фраз, указывающих, что аудируемое лицо «было не в состоянии достигнуть», «не выполнило», «было неадекватно», и должны заявлять идеи аудиторского отчета в позитивной и конструктивной форме. Аудиторские отчеты формулируются в положительном и конструктивном тоне, а отрицательных названий и заголовков нужно избегать, так как они не добавляют выводов и могут даже исказить фактическую ситуацию. Таким образом, отрицательно кажущееся название полученных данных, такое как «Неадекватный контроль над средствами контроля компании наличных денежных средств», может быть заменено на «Усовершенствование средств контроля наличных денег» или «Процедуры собирания наличных денег».

Примеры аудиторского отчета с положительными и отрицательными утверждениями даны в таблице 1.

Таблица 1.

**Примеры аудиторского отчета с положительными
и отрицательными утверждениями**

Отрицательные полученные в ходе аудита данные		Положительные полученные в ходе аудита данные	
1a.	Мы обнаружили, что средства контроля в области были неэффективны.	1b.	Мы выявляли области, где средства контроля нуждаются в усовершенствовании.
2a.	Немного внимания руководство уделяет текущему потоку документации.	2b.	Документация не была текущей, но другие приоритеты препятствовали ее обновлению.
3a.	Отказ урегулировать эти счета был вызван нехваткой внимания руководства.	3b.	Мы заметили, что эти счета не были выверены в течение нескольких прошлых периодов.
4a.	Документация была или устаревшая, или несуществующая.	4b.	Мы обнаружили только минимальную текущую документацию в этой области.
5a.	Новая система инвентаря плохо разработана.	5b.	Система инвентаря имеет некоторые главные слабости системы контроля. Больше внимания должно быть уделено ее проектированию.
6a.	Отказ защищать пароли может привести в мошенничеству руководства.	6b.	Ослабленные средства контроля пароля — недостаток системы внутреннего контроля.
7a.	Никакого внимания не уделили защите материальных запасов склада.	7b.	Лучшие средства контроля должны быть установлены по материальным запасам склада.
8a.	Кажется, ответственный менеджер не понимает процедуры компании в этой области.	8b.	Должно быть усилено обучение в использовании этих процедур.
9a.	Департамент терпел неудачу нескольких операций программы обучения.	9b.	Существует несколько возможностей для усиления контроля в операциях программы обучения.
10a.	Бюджетная система была неадекватна помочь руководству в контроле проектного капитала.	10b.	Учреждение надлежащей бюджетной системы помогло бы руководству в контроле проектного капитала.

Эти комментарии не предназначены для предложения, что все аудиторские отчеты должны быть преукрашены, и что внутренний аудит никогда не должен делать строгие критические утверждения об аудируемом лице. Аудит и его последующий аудиторский отчет часто бывают очень критическим процессом, где внутренний аудит исследует область, которая, возможно, не получила большого внимания руководства. Если внутренний аудит находит серьезные проблемы в рассматриваемой области, это должно ясно выявлять проблемы, которые могут быть существенными, если незамедлительно не предприняты корректирующие действия. Однако, если возможно, внутренний аудит дает кредит, где находятся и обсуждаются и положительные, и смягчающие обстоятельства, как возможные.

Альтернативные форматы аудиторского отчета. С сегодняшней технологией о результатах аудита можно сообщить в широком спектре форматов. В то время как стандарт письменного формата аудиторского отчета, описанный здесь, является конечно самым знакомым и лучшим способом описать аудиторскую работу, внутренний аудит может использовать другие подходы для описания результатов их аудиторских полученных данных и рекомендаций. Стандартный отчет становится записью корпоративной деятельности управления, позволяющей организации удостоверить то, что сделал внутренний аудит, что они нашли, и что было рекомендовано. В нашем склонном к тяжбе обществе, существенно, что организация и ее аудиторский комитет имеют официальные, защищенные отчеты своей внутренней аудиторской деятельности. Однако, внутренний аудит должен рассмотреть некоторые альтернативные подходы, особенно для сообщения результатов временного аудита. Часть менее официальной и более сокращенной альтернативы подразумевает, какой внутренний аудит может сообщить, что результаты его работы включают:

Устные отчеты. В некоторых ситуациях, внутренний аудит может хотеть сообщить о результатах ее работы и любых рекомендаций на устном основании. Этот способ сообщения должен всегда происходить, по крайней мере, на временном основании, когда внутренняя аудиторская команда сообщает о результатах своей работы в конце аудиторских работ на заключительной конференции. В других случаях, устный отчет может быть результатом чрезвычайных необходимых действий, а устная презентация также может служить осно-

ванием для более официального письменного отчета. В некоторой степени, устный отчет всегда может быть средством добавления или объяснения письменных отчетов, особенно когда люди имеют специальные потребности. Устный отчет часто полезен, но только в качестве дополнительной формы аудиторского отчета.

Устный отчет не должен быть заменой для формального письменного отчета, потому что вообще нет никакого постоянного отчета вне отмеченной встречи. Аудитор может думать, что местное управление соглашается исправить некоторую проблему, но управление, возможно, действительно не говорит это. В результате, если это не детализировано, вероятно, будут более поздние недоразумения, одновременные примечания взяты для рабочей документации, или если встреча записана на пленку. Однако, появление магнитофона или видео-единицы обычно вызывает недоверие. Устные аудиторские отчеты должны использоваться тщательно, а не вместо более поздних письменных отчетов.

Временные или неофициальные отчеты. В ситуациях, где считается возможным сообщить управлению о существенных событиях в процессе аудита, или по крайней мере, о предыдущем выпуске регулярного отчета, внутренний аудит может подготовить некоторый вид промежуточного письменного отчета. Эти отчеты могут охватывать только особенно существенные проблемы, где есть потребность в быстром корректирующем действии, или отчеты могут быть в виде доклада о достигнутых результатах. Отчет должен использоваться, как минимум, для описания результатов устной презентации, обсужденной ранее. Промежуточный отчет часто выпускается, чтобы сделать запись результатов устного представления и привлечь внимание местного управления к потенциальному аудиторским полученным данным. Материал, обсужденный в этом примере отчета, будет в конечном счете включен в более официальный аудиторский отчет, обсуждающий общие результаты внутреннего аудита.

Аудиторский отчет в виде анкетного опроса. Обычная процедура — то, что некоторый вид письменного отчета готов при завершении назначения индивидуального аудита. Тип отчета в виде анкетного опроса может быть полезным временным резюме к официальному аудиторскому отчету или служить приложением к официальным документам отчета. Этот формат работает лучше всего, где возможности аудиторского обзора имеют дело с определен-

ными процедурными делами, и обычно на довольно низком эксплуатационном уровне. Этот тип отчета обычно имеет ограниченный диапазон общей полезности. Это, возможно, лучше всего используется как образовательный инструмент, чтобы сообщить руководству о проблемах внутреннего аудита.

Регулярные описательные аудиторские отчеты. В большинстве аудиторских назначений, работа должна быть заключена с подготовкой формального описательного аудиторского отчета. Точная форма и содержание таких письменных отчетов широко различна, как между индивидуальными аудиторскими назначениями и индивидуальными внутренними аудиторскими отделами. Они могут быть короткими или длинными, и представлены во многих различных форматах, включая отличающиеся подходы для представления количественных или финансовых данных. Общая идея — то, что они представляют документированный отчет работы внутреннего аудита.

Резюме аудиторского отчета. Внутренние контрольные функции часто выпускают ежегодный или более частый отчет, суммирующий различные индивидуальные выпущенные отчеты и описывающий диапазон их содержания. Часто эти итоговые отчеты прежде всего готовятся аудиторским комитетам или другим членам старшего управления. Итоговые сообщения особенно полезны для высокопоставленных менеджеров, но они должны быть только обложками для старших менеджеров и членов правления, которые имеют ответственность и право согласно SOA иметь доступ к полным отчетам. В большой организации внутреннего аудита, итоговые сообщения также позволяют CAE видеть общее усилие отчета более перспективным, и на интегрированном основании.

Цикл аудиторского отчета. Начиная с ранних стадий аудита, часто желательно развить рамки работы для заключительного отчета, включающего в таком большом количестве, насколько возможно, деталей, как проходит аудит. Информация и статистика по аудируемой области могут быть собраны во время обзорной стадия и включены в рабочие документы. Это будет гарантировать, что необходимая информация получена рано в аудите, и это предотвратит задержки в процессе написания окончательного отчета. Кроме того, цели и возможности обзора, определенные в начале аудита, должны быть точно настроены так, как проходит аудит.

Когда полученные данные развиты и закончены, они могут быть вставлены в надлежащие секции отчета, вместе с любыми комментариями аудируемому лицу. Завершенный аудиторский отчет — только первый шаг — хотя очень важный — в общем процессе внутреннего аудита оценки и комментария адекватности средств внутреннего контроля для того, чтобы служить потребностям управления. Процесс аудиторского отчета начинается с идентификации полученных данных, подготовки проекта отчета к обсуждению тех полученных данных и их связанных рекомендаций, обсуждения вопросов аудита с управлением наряду с представлением проекта отчета, завершения ответов управления на аудиторские полученные данные, и публикации официального аудиторского отчета, охватывающего рассматриваемую область. Алгоритм, представленный ниже, охватывает критические фазы и шаги подготовки аудиторского отчета. Хотя данный отдел внутреннего аудита может немного изменить некоторые из этих шагов, чтобы модифицировать свои собственные потребности, это вообще должен быть процесс, выпускающий соответствующий отчет внутреннего аудита.

Алгоритм подготовки аудиторского отчета:

1. Схемы полученных в ходе аудита данных

- Определить, есть ли достаточная поддержка полученных данных.
- Рассмотреть полученные данные для определения того, где могут быть необходимы дополнительное свидетельство.
- Установить рассмотренные причины и эффект полученных данных.
- Определить, есть ли образец дефицитов, требующих процедурных изменений, или полученные данные представляют изолированные случаи.

2. Подготовка первого проекта аудиторского отчета

1. Обзор проектных полученных данных для адекватного развития.
2. Установить, полученные данные заявлены в специфической форме или общих терминах.
3. Гарантировать, что полученные данные и другие факты проверены и отражены в рабочих документах.
4. Обзор рабочих документов, поддерживающих все полученные данные в адекватности и раскрытии значимых пунктов.

5. Проверка адекватности тона, пунктуации и записи (примечание: не полагаться только на проверку Microsoft Word).
6. Установить, есть ли достаточная поддержка выражения аудиторского мнения или необходима квалификация.
7. Определить, соответственно ли развиты причины, эффект и рекомендации.
8. Обсудить методы улучшения содержания и стиля написания с командой внутреннего аудита.

3. Обсуждение с руководством

1. Определить, знало ли руководство о проблеме и приняло ли уже корректирующее действие.
2. Узнать реакцию руководства на условия.
3. Установить, существуют ли факты или смягчающие обстоятельства, о которых аудитор не знал.
4. Определить идеи руководства относительно корректировке условий.
5. Гарантировать, что руководство знало о всех значительных пунктах, представленных в отчете.
6. Гарантировать, что предприняты усилия для получения согласия со стороны руководства на факты и условия.

4. Подготовка окончательного проекта аудиторского отчета

1. Установить, что все предшествующие рекомендации изменений сделаны в отчете.
2. Гарантировать, что точки зрения руководства соответственно рассмотрены.
3. Определить, что отчет хорошо написан и легко понятен.
4. Установить, что резюме совместимо с остальной частью отчета.
5. Установить, что рекомендации основаны на условиях, а причины заявлены в полученных данных.
6. Рассмотреть, что точки зрения руководства справедливо заявлены, а в случае необходимости, адекватно отвергнуты.
7. Рассмотреть отчет для использования графики и наметить разъяснения представленных условий.
8. Гарантировать, что аудиторы, которые написали выводы, согласны с любыми сделанными изменениями.

5. Закрытое обсуждение аудиторского отчета

1. Гарантировать, что руководство имело возможность ознакомиться с окончательным отчетом.

2. Попытаться получить согласие по любым пунктам различий.
3. Рассмотреть любые предложения изменения содержания отчета, даже определенной формулировки.
4. Получить текущие планы относительно дальнейших действий руководства.

6. Выпуск заключительного отчета

1. Гарантировать, что заключительный отчет составлен в соответствии с закрытой конференцией.
2. Проверить отчет еще раз на наличие типографических ошибок.
3. Рассмотреть отчет для сбалансированного представления, с положительными комментариями, включенными в результаты аудита, когда это применимо.
4. Сделать финальное чтение отчета на содержание, ясность, последовательность и согласие с профессиональными стандартами.

Когда полученные данные развиты, команда внутреннего аудита на контрольном участке должна рассмотреть их с членами руководства аудируемого лица, требуя их перспектив на законности обнаружения. Возможные причины для аудиторских полученных данных должны также быть обсуждены, и собрана дополнительная информация для доказательств или опровержения потенциальных условий аудиторского отчета. В некоторых случаях, организационный персонал помогает в получении информации для развития полученных данных. Часто они обеспечивают полезную обратную связь относительно того, правильны ли факты внутреннего аудита, или находятся ли они на правильном следе. Области разногласия могут быть точно определены и решены. Обсуждение полученных данных с организационным персоналом на уровне штата помогает получать соглашение и поощряет осуществлять действия. Когда соглашение достигнуто, внутренний аудит может быть в состоянии ограничить количество деталей, включенных в полученные данные аудиторского отчета, таким образом сокращая аудиторский отчет.

Проект аудиторских отчетов. Как только аудиторские работы закончены, и внутренний аудит обсудил свои предложенные полученные данные с аудируемым лицом, проект аудиторского отчета должен, вообще, быть готовым. Мы использовали термин «вообще»,

так как иногда проект сообщения не является необходимым, если специальный отчет подготовлен для представления руководству. Например, внутренний аудит типично не подготавливает проект отчета о исследовании мошенничества для обзора лиц, вовлеченных в потенциальное мошенничество. В других случаях, внутренний аудит должен подготовить проект отчета со своими предложенными выводами и рекомендациями наряду с местом для ответов руководства. Проект затем посылают менеджеру, непосредственно ответственному за область, которая проверялась. Это — сторона, которая отвечает и выделяет корректирующие действия, которые будут приняты. Внутренний аудит объединит ответы аудируемого лица с оригинальными страницами отчета и проектом выводов и рекомендаций, чтобы произвести окончательный аудиторский отчет. Этот заключительный проект отчета представляется как последняя возможность для аудируемого лица прочитать и понять тон и содержание аудиторского отчета, которое будет выпущено.

Заключительные встречи и проект отчета — важные шаги, чтобы утвердить адекватность и точность полученных данных, о которых сообщают, и разумность связанных рекомендаций до выпуска заключительного аудиторского отчета. В то время, как главное основание для этого утверждения — работа аудита, выполненная внутренним аудиторским штатом, работа должна быть добавлена обзором и подтверждением персонала аудируемого лица. Выгоды этой дополнительного утверждения двояки. Во-первых, это обеспечивает двойную проверку на точность, законченность и качество работы аудита. Важные факты, возможно, пропустились или ошибочно интерпретировались. Могут также быть другие факторы, затрагивающие некоторые специфические вопросы, которые известны только определенным людям. Подверженность аудируемого лица, таким образом, обеспечивает важный чек на том, откроются ли полученные данные и рекомендация при более позднем исследовании. Вторая выгода должна помочь продвигать отношения сотрудничества с местным управлением, которые создают и совместный дух, и обязательства к разработке адекватных решений.

В то время как этот вышеупомянутый тип утверждения должен продолжаться в течение всех стадий обзора, одним из самых важных способов, который это затрагивает, является представление проекта отчета руководству аудируемого лица. В зависимости от природы

целей аудита и сложности аудиторских полученных данных, проект отчета может быть представлен или на заключительной конференции в конце работ, предшествуя отъезду аудиторского персонала, или после завершения работ. Стратегии для выбора времени представления проекта отчета включают:

1. На заключительной конференции

Внутренний аудит вообще находит трудным предоставить полные проекты аудиторских отчетов на заключительную конференцию по окончании работ. Большинство аудитов слишком сложны; может быть слишком много заключительных вопросов/разъяснений или необходимых редакционных навыков, чтобы позволить проектам аудиторских отчетов быть представленными во время заключительной конференции. Эта стратегия представления проекта аудиторского отчета на заключительной конференции типично только работает для аудита небольшой области или отрасли, где рекомендации должны исправить менее существенные проблемы, такие как недооцененные товары в местной розничной отрасли.

2. Перед отъездом аудиторской команды

Здесь, аудиторская команда обсуждает свои проблемы с местным управлением на официальной заключительной конференции и затем готовит проект отчета, включая любые дополнительные комментарии или разъяснения, которые могут следовать из той конференции. В большинстве ситуаций, этот подход является более реалистичным, чем представление проекта отчета во время заключительной конференции. Однако, давление, чтобы обернуть работу аудита и “возвратиться домой” может заставить аудиторскую команду сократить их желание закончить обязательство по работе. Эта стратегия работает лучше всего со сравнительно простыми аудиторскими назначениями.

3. После завершения работ

С этой стратегией, контрольная команда присутствует на заключительной конференции, но возвращается в свой офис, чтобы проектировать заключительный аудиторский отчет за следующие несколько дней или даже недель. Много организации внутреннего аудита находят, что этот подход работает лучше всего. Руководство аудита имеет возможность рассмотреть работу

команды и вносить изменения, как подходящие, в проект аудиторского отчета. Риск здесь — то, что команду внутреннего аудита, ответственную за обзор, будут тянуть в другие указания, и не будет своевременным способом закончен проект аудиторского отчета.

Завершение аудита или заключительные конференции должны включить членов аудиторской команды и местного руководства, ответственных за рассмотренную область. На конференции рассматриваются главные полученные данные и предложенные рекомендации до степени, когда уже достигнуто соглашение по специфическим вопросам между аудитом и организацией, обеспечена возможность информировать руководство, ответственное за рассматриваемую область и дальнейшего соглашения по аудиторским полученным данным и рекомендациям. Заключительная конференция предоставляет внутреннему аудиту главную возможность подтвердить разумность аудиторских результатов и сделать любые необходимые модификации в проекте аудиторского отчета как нужно. Это также главная возможность продемонстрировать конструктивный и профессиональный сервис, который внутренний аудит может обеспечить. Эти встречи, хотя иногда продолжительные, могут быть главным средством для того, чтобы строить звуковые отношения товарищества с аудируемым лицом. Цель должна состоять в том, чтобы получить настолько много соглашений, насколько это возможно, чтобы аудиторский отчет мог указать законченные действия.

Во многих ситуациях, проект отчета отправляется местному управлению для их обзора и корректирующих комментариев до завершения формального или заключительного отчета. Местному управлению и фактическому аудируемому лицу дается ограниченное количество времени для рассмотрения проекта отчета, для предложения изменений общего тона или определенных полученных данных, и для подготовки своих ответов аудиту. Хотя внутренний аудит поощряет руководство аудируемого лица к изменениям в проекте отчета, акцент должен быть по независимым проблемам проекта отчета, а не на его формулировке.

Внутренний аудит просит официальные ответы в течение 14 дней после получения проекта отчета. Хотя это относительно короткий период времени, данное время, которое аудиторская команда часто тратила на свои работы и подготовку проекта отчета, руко-

водство аудируемого лица должно иметь возможность подготовить довольно быстрый ответ, так как они знают о полученных данных и предложенных рекомендациях на заключительной конференции. Однако, и внутренний аудит, и руководство аудируемого лица должны пробовать работать в тех же самых общих временных рамках. Таким образом, если внутренний аудит тратит беспорядочное количество времени на подготовку своего проекта отчета, это должно дать руководству аудируемого лица большее время для подготовки своих ответов на аудиторский отчет.

Представление проекта отчета руководству аудируемого лица на более поздней стадии заслужено через демонстрацию подлинного рассмотрения для аудируемого лица. Однако, внутренний аудит должен работать с руководством аудируемого лица, избегая чрезмерной задержки завершения отчета. Главная составляющая эффективности отчета — степень, до которой он быстро выпущен.

Контрольные сообщения: продолжение и обобщение. Когда руководство представляет свои ответы на аудиторский отчет, внутренний аудит должен объединить их со своими полученными данными проекта и рекомендациями, чтобы выпустить заключительный аудиторский отчет. Этот отчет адресован руководству, по крайней мере, на один уровень выше руководства аудируемого лица, с копиями комитету аудиторского правления и другим соответствующим чиновникам организации.

Как заключительный аудиторский отчет было выпущен, внутренний аудит должен наметить последующий обзор, чтобы гарантировать, что необходимые действия, основанные на аудите, были фактически предприняты. В некоторых случаях, управление может требовать эту процедуру. Хотя проведение последующего действия само по себе очень ясно, могут быть затронуты вопросы относительно того, является ли это надлежащей ответственностью внутреннего аудита, и подорвет ли такое действие внутреннего аудита основные обязанности менеджеров, отвечающих за специфические действия. Хотя внутренние стандарты аудита призывают к последующим обзорам, они могут поставит внутренний аудит больше в роль полицейского и могут находиться в противоречии с ее продолжающимися партнерскими отношениями с аудируемым лицом.

Внутренний аудит должен играть только ограниченную определенную роль после выпуска аудиторского отчета, чтобы делать

доступным для себя ответы на вопросы и обзор ситуации во время следующего запланированного аудита в области. Много организаций принимают промежуточный тип подхода, где координация последующих рекомендаций аудиторского отчета находится в руках другого подразделения — обычно в пределах организации диспетчера или некоторой более нейтральной административной группы. Корректирующие действия тогда начаты ответственной линией или группой менеджеров, но ответы сформулированы координирующей группой. Если есть неуместные задержки с рекомендациями, офис координирования может выпустить отчет с последующим статусом. При этом подходе, копии этих ответов могут также поставляться внутренним аудитом для информации, или внутренний аудит может поддержать связь с группой координирования. Нет никакого единственно лучшего ответа относительно того, как это последующее усилие должно быть обработано, но кажется лучшим подчинить формальную роль внутреннего аудита. Помощь внутреннему аудиту можно всегда требовать на специальном основании, или у координирующего отдела, или индивидуальных менеджеров. Кроме того, любая нехватка действия может проявиться во время следующего запланированного обзора внутреннего аудита.

Внутренний аудит ответственен за производство аудиторских отчетов, которые являются читаемыми, понятными и убедительными. Цель состоит в том, чтобы выпустить отчеты, которые будут привлекать внимание менеджеров, которые ответственны за различные операционные действия, и побуждать их предпринимать соответствующее корректирующее действие. Вторая цель — для аудиторских отчетов, которые будут строить уважение к усилиям внутреннего аудита.

Внутренний аудит получает заключительную выплату за свои знания действий, предпринятых аудируемым лицом, основанных на рекомендациях отчета внутреннего аудита. Комбинация технических навыков внутреннего аудита и способности сообщать результаты людям способом, который будет лучше всего гарантировать их приемную и активную поддержку — элементы хорошего аудиторского отчета. Важность этой части работы внутреннего аудита подчеркивает потребность уделять больше внимания аудиторским отчетам. Это означает, что CAE автоматизированное конструирование должно быть активно вовлечено в процесс отчета, и все уровни

внутреннего аудиторского штата должны думать в терминах окончательных потребностей отчет. В этой связи, проблемам развития отчета нужно также уделить надлежащее внимание в обучающих программах внутреннего аудита. Отчеты становятся утверждением вероятности внутреннего аудита, когда отчеты впоследствии распространены, упомянуты и осуществлены. Аудиторские отчеты — обычно главный фактор, который устанавливает репутацию отдела внутреннего аудита.

Аудиторский отчет и содержание рабочих документов. Формальные аудиторские отчеты внутреннего аудита и их соответствующие рабочие документы — важные документы, поддерживающие действия внутреннего аудита. Процедуры должны быть осуществлены, чтобы сохранить отчеты для каждого аудита, выполненного как часть регулярных корпоративных процедур хранения отчетов. Хотя хранение этих отчетов когда-то рассматривали более неофициально. Правила SOA требуют, чтобы все отчеты были поддержаны сроком на семь лет. Хотя эти правила были нацелены на внешних аудиторов, они должны выполняться и внутренним аудитом.

Все аудиторские отчеты и поддерживающие рабочие документы должны быть депонированы в корпоративном средстве хранения отчетов. Хотя некоторые организации имеют свои собственные процедуры для этого хранения, многие используют внешних поставщиков, которые помещают эти документы в безопасные области для более позднего поиска, если потребуется. Хотя эти внешние источники обеспечивают ссылки, чтобы помочь любому более позднему поиску, внутренний аудит должен установить свои собственные внутренние процедуры перекрестной ссылки своей аудиторской работы с названиями хранения сохраненных пунктов.

Хотя мы часто думаем, что сохраненные внутренние аудиторские отчеты — это бумажные переплеты файлов рабочих документов и других материалов поддержки, сегодня большинство работы внутреннего аудита должно быть развито в компьютерных отчетах. Этот материал должен быть просмотрен или скопирован и затем загружен на безопасные носители данных. Материал по аудиту на портативном компьютере должен быть “сожжен” на дисках CD-ROM или некоторых других перманентных устройствах хранения. Для материалов внутреннего аудита, расположенных на корпоративных серверах или системах наследия, внутренний аудит должен принять

меры для информационной системы организации, чтобы загрузить и хранить внутренние аудиторские отчеты после тех же самых процедур, используемых для других централизованных систем.

Возможности эффективного взаимодействия аудита. Коммуникации — важный элемент каждой фазы действий внутреннего аудита. Внутренние аудиторы общаются с другими посредством формальных аудиторских отчетов, общений лицом к лицу в ходе аудиторских работ или встреч и через широкий диапазон других официальных и неофициальных коммуникаций. Если существует недоразумение или конфликт на аудиторском назначении, или когда рекомендации аудитора поняты неправильно, анализ трудностей обычно указывает на некоторый тип проблемы коммуникации. Внутренние аудиторы должны всегда иметь в виду, что коммуникации — основной компонент почти каждого типа аудиторской деятельности. Все внутренние аудиторы должны понимать, как максимизировать удовлетворение от работы, улучшить коммуникации, и обращаться с организационными конфликтами.

Максимизирование удовлетворения от работы внутреннего аудита. Удовлетворения от работы приходит сначала от ожидаемых вещей, такие как разумно приятные рабочие условия, справедливая компенсация (включая разумные выгоды), и квалифицированное наблюдение. Поскольку они ожидаются, они не главные факторы мотивации для внутренних аудиторов; но если не обеспечиваются, они могут быть главным источником раздражения и неудовлетворенности. Второй вид удовлетворения от работы прибывает от более высокого уровня самовыражения и самовыполнения. Включенными здесь могут быть назначение на работу с большими обязанностями, большей властью, возможностью изучить и развивать более широкие возможности карьеры, и большей свободой для достижения результатов без обременительных ограничений. Этот второй вид удовлетворения от работы достигается через сильную организаторскую компетентность в планировании, организации, управлении и контроле действиями, и в способе, которым обеспечиваются ресурсы. Служащие — или кого мы сегодня часто называем партнерами — получают удовольствие в том, чтобы быть частью организации, которая хорошо управляется, что свидетельствуется ее необычной репутацией, доходностью и ростом. Они также связывают такие организации с предложением расширенных возможностей для компетентных людей.

На более низких организационных уровнях, усилия получить максимальное удовлетворение от работы часто называют «обогащением работы». Рабочий в автомобильной сборочной линии, который занимает маленькую часть по сборке автомобильной линии, обеспечивает классический пример работы, которая может быть скучной и потенциально тревожащей. Обогащение работы прибывает, когда рабочему дают другие обязанности, которые обеспечивают некоторое разнообразие, и это расширяет природу и возможности его или её обязанностей. Несомненно, есть ограничения к такому обогащению работы, потому что некоторые стоимостные сбережения наиболее часто напрямую зависят от автоматизированных процессов производства. Когда рабочий участвует в планировании работы и в развитии политики и процедур, в соответствии с которыми та работа фактически выполняется и управляется, потенциальные выгоды могут затронуть и работодателя, и служащего. Все уровни организации могут получить выгоду посредством входа, который приходит и опытом и непосредственным подверганием фактических операций.

Участвующее руководство может быть успешным во всех фазах управленческого процесса — планирование, организация, обеспечение ресурсами, управление и контроль — особенно при наличии некоторых входов к ключевым решениям относительно целей, политики и процедур. Если усилие участвующего руководства воспринято партнерами низшего уровня как поверхностное — например, когда подвергавшие представления полагаются несправедливыми или несоответственными — тогда всему организаторскому подходу можно навредить. Внутренние аудиторы должны держать понятия участвующего руководства в памяти, когда формируются аудиторские рекомендации и организуются их собственные внутренние аудиторские организационные усилия.

Формирование надлежащих стандартов для наград и связанных штрафов — существенная часть управления людьми. Правила, управляющие этими наградами и штрафами, должны быть определены, должным образом интерпретированы, и распространены всюду по организации. Внутренние аудиторы должны признавать важность этих стандартов в человеческих отношениях и потребность, что они, управляются в виде, который демонстрирует подлинное беспокойство и справедливость для всем участников. Некоторые из этих

проблем были обсуждены в Главе № 9, «Программы доносчика и кодексы поведения». Из-за чувствительной природы любой человеческой системы отношений наград и штрафов и переменной объективности людей в оценке справедливости, существуют различия в мнениях и неудовлетворенности в любой окружающей системе. Люди будут иметь тенденцию судить систему в терминах воздействия на них, и их критерии будут справедливыми для системы как разработанной, так и управляемой.

Эффективное взаимодействие внутреннего аудита. Эффективное взаимодействие на основе человека-человеку и с большими группами — ключевой компонент к успеху внутреннего аудита. Современный внутренний аудитор должен иметь хорошее понимание некоторых из проблем, связанных с эффективными коммуникациями и пониманием того, как справиться с этими проблемами. Ситуации непрерывно возникают в организации, где два человека должны общаться друг с другом. Они включают предоставление устной инструкции аудитору группы, обсуждение операционной проблемы в течение заключительного аудиторского собрания, рекомендации подчиненному, интервьюирование у предполагаемого служащего и проведение обзора о работе штата. Все эти ситуации вовлекают персонал в различные взаимоотношения, но состоят из продолжающегося двухстороннего потока сообщений. Внутренний аудитор должен понимать этот процесс, чтобы выявить виды проблем, которые могут исказить или фактически предотвратить эффективную коммуникацию. Эти проблемы затрагивают все шаги в процессе коммуникации и включают:

- 1. Непредоставление надлежащего рассмотрения властных отношений отправителей и получателей сообщений.** Коммуникация с наблюдателем линии часто различна с корпоративным высокопоставленным чиновником.
- 2. Игнорирование временного эмоционального напряжения или отправителем, или получателем.** Завершающая аудиторская встреча может часто превращаться в конфликтную и стрессовую ситуацию, пока коммуникатор внутреннего аудита не заботится, чтобы рассмотреть эти потенциальные эмоциональные проблемы.
- 3. Невозможность должным образом оценить вместимость получателя, чтобы принять и понять сообщение.** Если вну-

тренинговый аудит сталкивается с серьезной контрольной проблемой в технической области в ходе своей работы, эти проблемы должны быть обсуждены должным образом.

4. **Использование слов, которые могут иметь многократные значения или могут передать непреднамеренные значения.** Мы обсудили эту проблему в нашем обсуждении по подготовке аудиторских отчетов. Это является тем более критическим в устных коммуникациях.
5. **Неуместная поспешность в передаче сообщений, которые подрывают ясность и/или вероятность.** Сообщения часто должны быть сообщены медленно, таким образом что все поймут их.
6. **Восприятие, что отправитель желает удовлетворить личные потребности, таким образом вызывая эмоциональное сопротивление и блоки.** Часто внутренний аудитор рассматривается другими, как имеющий повестку дня. Другие быстро признают это, и коммуникация может стать заблокированной.
7. **Отказ строить необходимые основания для основного сообщения и связанный выбор времени.** Внутренние аудиторские проблемы сообщены неэффективно, когда они только предъявлены аудируемому лицу.
8. **Нехватка ясности или осуждения из-за нежелания вызывать неудовлетворенность получателя.** Хотя внутренний аудитор должен строить случай, чтобы описать беспокойство убедительно, аудитор никогда не должен рубить слова, чтобы избежать описания проблемной ситуации, но должен всегда ясно сообщать контрольное беспокойство.
9. **Воздействие невербальных действий, таких как тон голоса, выражение лица и манеры общения.** В некоторых частях мира, например, пересеченная нога, указывающая на слушателя, может рассматриваться как чрезвычайное оскорбление.
10. **Не рассмотрение восприятия и связанных чувств получателя.** Аудиторы должны пытаться понять, как сообщения будут получены и расшифрованы их получателями.

Все эти проблемы — часть большей необходимости для внутреннего аудитора поставить себя на место получателя и рассмотреть, как сообщение будет получено. Когда сделано с некоторым сочувствием, результатом должна быть эффективная двухсторонняя

беседа. Коммуникатор должен сделать все реальное, чтобы понять, как приемник думает и чувствует, и затем общаться в манере, которая дает все возможное рассмотрение тому знанию. Хотя коммуникатор часто имеет противоречивые потребности более высокого приоритета, которые предотвращают полностью удовлетворение получателя, все еще важно иметь хорошее понимание полного процесса коммуникации для того, чтобы сделать выборы, которые являются наиболее совместимыми с полным организационным благосостоянием.

Обе стороны — особенно главный деятель — учатся на основе вопросов и комментариев, сделанных получателем в ответ на ряд сообщений. Это называется «обратная связь». Часть эффективной двухсторонней коммуникации должна вызвать обратную связь так, чтобы аудитор имел возможно лучшее основание для того, чтобы определить, достигнуты ли организаторские цели. Различные подходы могут быть необходимыми, чтобы вызвать и использовать хорошую обратную связь. Связывающий компонент — слушание — важен для того, чтобы использовать любую обратную связь лучше и продемонстрировать интерес во взглядах другого человека. Иначе, результат может создать эмоциональный ответ, который значительно заблокирует принятие приемника и понимание намеченного сообщения отправителя.

Конфликты и организационные изменения. Переменные потребности людей имеют отношение с соревнованием, конфликтом и кооперацией. Традиционно, конфликт рассматривается как разрушительный и нежелательный. Однако, когда управляется должным образом, конфликт может быть полезным в достижении организационного благосостояния. Внутренние аудиторы должны учиться использовать конфликт по сути, где это конструктивно, но управлять им, когда это угрожает выйти из-под контроля. Обязанности внутреннего аудита неизбежно производят к ситуации, которая создают соревнование и потенциальный конфликт. И организационные единицы, и люди непрерывно конкурируют в терминах выполнения работы, признания, поддержки управления, и других потребностей. Соревнование должно вызвать образное и звуковое размышление и выполнение работы более высокого уровня. В то же самое время, силы могут быть настолько интенсивными, что конкуренты ищут любые средства победить, избегая сомнительной уместности

и законности этих средств. В этом случае, соревнование прекращает получать выгоду организации, и необходимы подходящие корректирующие действия. Таким образом, руководство имеет возможность использовать выгоды соревнования и здорового конфликта в законном профессиональном смысле, и управлять процессом, чтобы избежать излишков. Внутренний аудит становится очень большой частью этого набора проблем конфликтов и соревнований. В ходе своих обзоров, аудиторы часто оказываются в конфликте с различными элементами организации. Аудиторы заставляют аудируемое лицо терять уровень конкурентоспособного положения в пределах своих организаций, и аудируемое лицо может не согласиться с внутренним аудитом только на этом основании. В ходе обзора, часто происходит конфликт, и эффективный аудитор должен использовать этот конфликт, чтобы общаться с управлением и убеждать их предпринимать соответствующие действия. Однако, эффективный аудитор должен понять, как управлять этим конфликтом.

Хотя достижение непосредственной цели — победить — важная и желательная мотивация, это — ответственность каждого менеджера заставить понять, что существуют другие вещи, более важные, чем эта специфическая победа. Другими словами, люди должны понять, что как кто-то побеждает более важен, чем факт победы. Эти принципы также должны быть подкреплены непрерывным отклонением от подходов, которые не находят в общем интересе. Это означает, что внутренний аудит должен быть непрерывно аварийным и показывать красными флажками на потенциальные проблемы. Когда проблемные ситуации рассмотрены, могут быть необходимы решающие действия. Правила могут быть исправлены, важные люди дисциплинированы, и персональные назначения выполнены. Идеально, если конфликту не позволить развиться до точки, где необходимы эти более драматические прямые действия. Существует возможность использовать этот конфликт, но не позволить ему выходить из-под контроля до такой степени, что это непроизводительно.

В типичной организации, существует продолжающаяся потребность в том, чтобы должным образом уравновесить стабилизацию и изменение. Управление ищет стабилизацию через развивающуюся политику и процедуры, посредством чего операции стандартизированы, чтобы улучшить средства внутреннего контроля и гаранти-

ровать лучшую обработку подобных видов событий. Однако, изменение условий призывает к исправленной политике и процедурам. Проблема состоит в том, чтобы найти надлежащий баланс между стабилизацией и необходимым изменением. Это осложнено, потому что восприятие и решение изменений часто очень трудно и иногда спорно, т.к. вовлеченные факторы обычно трудно проанализировать и измерить. Одно препятствие для изменений состоит в том, что организации часто используют существующую политику и процедуры и имеет тенденцию смещения их пользы, таким образом делая их несознающими и безразличными, чтобы нуждаться в изменении. Внутренний аудит часто сталкивается с этим, когда это рекомендует много политики или процедурных изменений. Дополнительно, люди типично не любят принимать изменение, даже когда потребность в этом разумно ясна. Так или иначе, удобство имеет тенденцию успеха по объективности. Это означает, что внутренние аудиторы часто сталкиваются с большим сопротивлением, предлагая изменения, независимо от их реальных достижений.

На самом высоком уровне, потребность в изменении может вовлекать новые стратегии, новые деловые предприятия, изменения в продуктах, или новые политики поддержки. Связанные изменения могут вовлекать новую организационную структуру, переселение заводов, новые производственные процессы, или изменения в людях, но внутренние аудиторы типично не делают рекомендации для изменения на этом уровне. В некоторых случаях, эти изменения вовлекают только установленные привычки или удобство, в то время как другие требуют большего количества существенных регуляторов. Часто существует немного встроенного сопротивления, чтобы измениться в пределах от незначительных отношений до защитного включения действий — в его самой чрезвычайной форме, саботаже. Организаторский вызов — то, когда решение включает должным образом принятое изменение, любое сопротивление, независимо от того, должно оно быть минимизировано, устранено или, по крайней мере, разумно контролируемо.

Делая свои рекомендации, внутренние аудиторы должны понять, как организация будет иметь дело с изменением. Как внутренний аудит может достигнуть необходимых изменений в виде, который будет лучше всего служить высокоуровневому организационному благосостоянию? Во всех случаях, природа и возможности необ-

ходимых действий зависят от важности рекомендованного изменения. Поскольку люди устанавливают такой высокий приоритет в своей свободе действия, проект и выполнение средств контроля — область, где человеческие рассуждения особенно важны. Так как все менеджеры ответственны за средства внутреннего контроля и в то же самое время подчинены им, воздействие рекомендованных усовершенствований средств контроля на людей нужно рассмотреть тщательно. Возможно ни на какой стадии управленческого процесса — понимание и рассмотрение людей столь критично.

Обсуждение человеческих отношений сосредоточилось на интересах всех внутренних аудиторов в связи с их отношениями с руководством и друг с другом. Хотя все это представляет интерес для внутренних аудиторов как часть их обзора и анализа средств внутреннего контроля, это должно также представлять интерес для руководства внутреннего аудита. Некоторые уникальные и определенные проблемы противостоят внутренним аудиторам в их действиях, включая проблему изображения. До некоторой степени, эта проблема изображения происходит из-за термина «аудитор», о котором часто думают как сосредоточение на деталях и согласие или вопросы контроля, рассматриваемых как угроза. Как было обсуждено в более ранних главах, это изображение, возможно, было заработано в прошлом из-за манеры, в которой внутренние аудиторы когда-то использовались в организациях. До некоторой степени, изображение также закончилось, потому что некоторые внутренние аудиторы сегодня не делают достаточно своей аудиторской работы способ персональных взаимоотношений строится лучшим образом.

Современный внутренний аудитор сталкивается с некоторыми серьезными проблемами изменения этого изображения. Внутренний аудит обвинен в определенных защитных обязанностях, которые имеют тенденцию заставлять других в организации видеть их как антагонистов или полицейских. Полная роль внутреннего аудита далека от узкой роли обеспечения защитным обслуживанием. Современный внутренний аудитор сегодня больше не «полицейский» или человек с зелеными тенями для век, который похоронен детально. Вместо этого, современный внутренний аудитор должен быть заинтересован в общем организационном благополучии на всех уровнях и относительно всех организационных

действий. Во всех аспектах, коммуникации и отношения с людьми продолжают вызовы, которые вовлекают цель внутреннего аудита всегда продвигаться вперед. Успех внутреннего аудита на встрече, которая обеспечивает одну из самых больших доступных возможностей, служить организации и достигать ее максимального благосостояния.

ГЛАВА 2.

Формат и требования к отчету по результатам проведения дью-дилидженса

Дью дилидженс — это сопутствующая аудиту услуга, согласованная с заказчиком и направленная на: изучение потенциального объекта инвестирования (ПОИ); сбор и анализ информации о ПОИ; выявление и анализ рисков, непосредственно связанных с ПОИ; с целью принятия заказчиком решения об осуществлении инвестирования в потенциальный объект.

Проблемы, с которыми сталкиваются аудиторские компании в России при проведении дью дилидженса, могут быть связаны с качеством проверяемой информации, ее доступностью и релевантностью.

1. Проблемы, связанные с достоверностью финансовой информации:

- Российские компании составляют финансовую отчетность по РСБУ, в последнее время имеются тенденции заимствования правил ведения учета по МСФО (например, приоритет содержания над формой, принципы осмотрительности и начисления). На практике многие российские компании не всегда придерживаются данных принципов, поскольку основного пользователя финансовой отчетности видят в лице налоговых органов. На учетные политики, применяемые российскими компаниями, влияют правила налогового учета, которые могут не соответствовать правилам ведения бухгалтерского учета.

2. Проблемы, связанные с использованием управленческой отчетности для целей оценки финансового состояния компании — цели

- В случае отсутствия достоверной финансовой отчетности, составленной по РСБУ, МСФО или ГААП США, единственным источником релевантной информации для проведения финансового дью дилидженса может быть управленческая отчетность компании. Такая отчетность может быть составлена на более достоверной основе и отражать более полную картину фактов хозяйственной жизни компании.

Однако, многие компании составляют такую отчетность на основе кассового метода или на основе комбинированного метода — кассовый метод с учетом некоторых начислений расходов без предоставления информации о статьях баланса. Поэтому такая отчетность также является ограниченной для целей оценки прибыльности и финансового положения компании.

3. *Проблемы, связанные с оценкой источников финансирования компании и структуры ее капитала*

- В связи с тем, что рынок капитала в России недостаточно развит (по сравнению с США и европейскими странами), многие российские компании, в особенности малые и средние предприятия испытывают проблемы с привлечением финансирования. Это приводит небольшому соотношению долга к капиталу (*debt-to equity ratio*) и неоптимальным показателям финансового левериджа. Многие российские компании привлекают финансирование только на относительно краткосрочный период. Для привлечения заемного финансирования компаниям необходимо закладывать существенную долю своих внеоборотных активов.

4. *Проблемы, связанные с анализом оборотного капитала*

- Некоторые компании заключают договоры с покупателями на условиях последующей оплаты, что влечет за собой временное изъятие денежных средств из оборота.
- Многие российские компании не уделяют должного внимания контролю за уровнем запасов и дебиторской задолженности. В противоположность этому они стремятся погасить кредиторскую задолженность в более ранние сроки в связи с опасением каких-либо судебных споров или иницированием процедур банкротства.

5. *Проблемы, связанные с оценкой стоимости основных средств*

- На балансовую стоимость основных средств, отраженных бухгалтерском учете по РСБУ, могут влиять некоторые специфические факторы. Сумма основных средств, приобретенных до 1998 года, может быть существенно искажена вследствие гиперинфляции и возможных переоценок. Руководство компаний может утверждать, что такие переоценки отражают рыночную стоимость, но возникают вопросы относительно

качества произведенных оценок и независимости лиц, проводивших оценку.

6. Проблемы, связанные с долгосрочными обязательствами и условными фактами хозяйственной жизни

- В соответствии с РСБУ не требуется учитывать резервы, связанные с долгосрочными контрактами. Это особенно важно для тех компаний, которые предоставляют гарантии на свои товары, работы, услуги, или для тех, которые занимаются добычей полезных ископаемых. Добывающим компаниям в будущем придется понести затраты на восстановление территорий. Финансовое влияние таких обязательств должно быть учтено в рамках оценки будущих денежных потоков, а также в при оценке текущих расходов компании.

7. Проблемы, связанные с использованием прогнозных и бюджетных финансовых отчетов

- Многие российские компании не составляют долгосрочных детализированных финансовых прогнозов кроме бюджетов на следующий год.

Аудитору необходимо разрабатывать процедуры дью дилидженса таким образом, чтобы оценить риски, возникающие в наиболее проблемных областях, с целью освещения данных вопросов в отчете и привлечения внимания заказчика проверки. Результаты работы аудитора и сделанные выводы повлияют на расчёт цены сделки и принятие решения заказчиком об осуществлении инвестиций в потенциальный объект.

В связи с тем, что в законодательстве многих стран, в том числе и в России отсутствует определение понятия «дью дилидженс» или «финансовый дью дилидженс», стандартами, регулирующими данную деятельность, являются стандарты более общего характера, посвященного проведению согласованных процедур. В стандартах, посвященных согласованным процедурам, раскрываются основные требования, предъявляемые к структуре и содержанию отчета, который должен быть сформирован и передан заказчику по результатам проверки.

В соответствии с п. 19 ФПСАД № 30 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации» отчет о проведении согласованных процедур должен включать следующую информацию:

- Презентация отчета: наименование отчета; наименование и координаты аудитора; наименование адресата отчета, дата отчета и подпись аудитора;
- Объекты исследования: указание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой выполнялись согласованные процедуры;
- Согласование объема процедур: заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем отчета;
- Проведение процедур в соответствии с ФПСАД: заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, применимым к выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- Информация о независимости аудитора;
- Цель выполнения процедур;
- Указание перечня выполненных согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- Описание отмеченных аудитором фактов (подробное описание ошибок и относящихся к ним замечаний);
- Заявление о том, что выполненные согласованные процедуры в отношении финансовой информации не являются аудитом или обзорной проверкой (поэтому в отчете не выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации);
- Заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзорную проверку, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие раскрытия в отчете;
- Конфиденциальность: заявление о том, что распространение отчета ограничено сторонами, согласовавшими выполненные процедуры;
- Заявление (при необходимости) о том, что отчет имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или иной финансовой и нефинансовой информации и не распространяется в целом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг.

В международной практике существует серия стандартов, выпущенных Международной Федерацией Бухгалтеров (IFAC), посвящен-

ных оказанию аудиторами сопутствующих услуг. В рамках данной серии стандартов был выпущен международный стандарт по оказанию сопутствующих аудиту услуг — ISRS 4400 «Выполнение согласованных процедур в отношении финансовой информации». Данный стандарт предъявляет такие же требования по составлению отчета по согласованным процедурам, как и ФПСАД № 30, поскольку отечественный стандарт является практически полным переводом аналогичного международного стандарта.

В американской практике в рамках изучаемого вопроса функционируют стандарты по проведению проверок для получения уверенности. Вопросам проведения сопутствующих аудиту услуг посвящен стандарт SSAE № 10 «Согласованные процедуры». Положения данного стандарта имеет ряд общих и отличительных требований по сравнению с российским (ФПСАД № 30) и международным (ISRS 4400) стандартами, см. Таблица 2.

Таблица 2.

Требования российского, международного и американского стандартов по проведению согласованных процедур в части составления отчета по результатам проверки.

Требования SSAE № 10	Аналоги / отличия с требованиями ISRS 4400 и ФПСАД № 30
Название отчета, которое содержит слово «независимый»	Совпадения: указание наименования отчета Отличия: требование независимости не является обязательным
Указание информации о заказчике услуг;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Указание информации об объекте проверки и условий задания;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Указание информации об исполнителе проверки;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Заявление о том, что выполнение процедур проверки возлагается на исполнителя;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Заявление о том, что объем процедур был согласован с заказчиками, указанными в отчете;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет

Требования SSAE № 10	Аналоги / отличия с требованиями ISRS 4400 и ФПСАД № 30
Заявление о том, что проведение согласованных процедур осуществлялось в соответствии со стандартами AICPA, American Institute of Certified Public Accountants (Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров);	Совпадения: требования совпадают (в российском и международном стандарте также необходимо указание на проведение процедур в соответствии с требованиями ФПСАД № 30 и ISRS 4400 соответственно) Отличия: нет
Заявление о том, что достаточность объема выполненных процедур является полностью ответственностью заказчика;	Совпадения: нет Отличия: в ФПСАД № 30 и ISRS 4400 отсутствуют данные требования
Список выполненных процедур и обнаружений. Исполнитель не выражает какого либо мнения, в том числе и негативного;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Описание порога материальности, который был применен при выполнении согласованных процедур, если применимо;	Совпадения: нет Отличия: в ФПСАД № 30 и ISRS 4400 отсутствуют данные требования
Заявление о том, что исполнитель не выражает мнение о проверяемой информации, а также заявление о том, что в случае выполнения дополнительных процедур, иные события и факты могли привлечь внимание исполнителя и быть зафиксированы в отчете;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Описание ограничений по использованию отчета о согласованных процедурах вследствие того, что он направлен только ограниченному кругу лиц;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Описание ограничений или уклонений, связанных с выполнением согласованных процедур или обнаружений, если применимо;	Совпадения: нет Отличия: в ФПСАД № 30 и ISRS 4400 отсутствуют данные требования
При выполнении согласованных процедур по прогнозной финансовой информации необходимо также выполнить требования стандарта SSAE No. 17 (раздел 301.55);	Совпадения: нет Отличия: в ФПСАД № 30 и ISRS 4400 данных требований нет, поскольку отсутствуют стандарты в части проверки прогнозной информации

Требования SSAE № 10	Аналоги / отличия с требованиями ISRS 4400 и ФПСАД № 30
Описание видов услуг, оказываемых привлеченными специалистами, если применимо;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Подпись компании — исполнителя согласованных процедур;	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет
Дата отчета.	Совпадения: требования совпадают Отличия: нет

В приложении к SSAE № 10 приводится отчет по результатам проведения согласованных процедур для целей планируемого приобретения компанией X компании Y. Таким образом, в американском стандарте SSAE № 10 приводится пример отчета для целей проведения дью дилидженса. Структура и содержание данного отчета могут быть использованы для разработки аналога отчета для целей проведения дью дилидженса в России. Однако, американский стандарт SSAE № 10 все-же отражает специфику проведения согласованных процедур и не содержит особые требования, применяемые к отражению результатов проведения дью дилидженса.

В литературе, посвященной вопросам дью дилидженса, ряд авторов разработали свои критерии к структуре и содержанию отчета по результатам проведения проверки. Так Рэнкин Д., Стедман Г. и Бомер М.¹ предлагают следующую структуру отчета о проведении дью дилидженса:

- *Введение*: описание полномочий; рамок и ограничений проводимой работы; информации, на которой базируется исследование; доступ к ключевому персоналу;
- *Сводка полученных данных*: краткое содержание отчета и основные данные, полученные в результате исследования;
- *История и коммерческая деятельность*: краткое описание истории и развития компании и ее текущей деятельности (структура компании и структура собственности; стратегии компании с привязкой к отчетам по бизнес-планированию; краткий анализ финансовых показателей в отношении основных продуктов/услуг, рынков сбыта, основных покупателей за три полных последних финансовых периода; описание

¹ Рэнкин Дэнзил, Стедмен Грехем, Бомер Марк Проверка чистоты сделки. Необходимые шаги к успешному ведению бизнеса/Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп — Бизнес», 2006. — 227–233 с.

отрасли, конкурентов, сильных и слабых сторон компании в сравнении с конкурентами; описание основных поставщиков и особенностей производства; сведения об исках в отношении компании);

- *Структура организации и служащие*: описание управленческой структуры компании, основные характеристики рабочей силы, сильные и слабые стороны структуры и ограничивающие факторы (описание управленческой структуры и системы отчетности компании; сведения об управляющем персонале компании, их функциях, опыте и условиях трудовых отношений; сведения об основном персонале; структура заработной платы и условий труда; пенсионное обеспечение; политика по выплате премий и вознаграждений);
- *Учетная политика и вопросы аудита*: рассмотрение приемлемости учетных политик, применяемых компанией; обзор рабочих документов и отчетов аудиторов, описывающих слабые стороны компании;
- *Управленческая информация и внутренний контроль*: изучение сути и адекватности управленческой информации и внутреннего контроля; обзор отчетных и операционных компьютерных систем;
- *Результаты торговых операций*: анализ деятельности компании за три последних финансовых периода; объяснение колебаний финансовых показателей (оборота и прибыли) с целью выявления сезонности и отраслевых тенденций; анализ валовой прибыли по каждому из основных видов деятельности и объяснение значительных отклонений; анализ внутригрупповых операций;
- *Активы и пассивы*: анализ основных статей баланса — основные средства, запасы, дебиторская и кредиторская задолженность, забалансовое финансирование, обеспечение обязательств, потенциальные обязательства;
- *Денежные потоки*: анализ движения денежных потоков и выявление факторов сезонности;
- *Финансовые прогнозы*: описание процедур бюджетирования; сводка прогнозов относительно прибыли и денежных потоков компании.

Голь У. и Хилгер П¹. выдвигают следующие требования для составления отчета по результатам дью дилидженса: отчет должен содержать описание объема выполненных работ, результаты анализа и сформулированные выводы. При этом авторы предлагают разделы, которые должны присутствовать в отчете, смотри Таблица 3.

Таблица 3.

Структура отчета по результатам проведения дью дилидженса.

Раздел	Описание
Введение и краткое описание выполненных работ	<ul style="list-style-type: none"> • Описание сделки по приобретению объекта инвестирования и основных условий приобретения; • Описание бизнеса приобретаемой компании; • Описание основных преимуществ сделки для потенциального покупателя.
Команда специалистов, выполнивших дью дилидженс	<ul style="list-style-type: none"> • Список лиц, осуществляющих дью дилидженс; • Основные обязанности и уровень квалификации лиц, осуществляющих дью дилидженс; • Описание условий привлечения иных специалистов.
Цели проведения дью дилидженса	<ul style="list-style-type: none"> • Описание основных целей проведения дью дилидженса; • Описание основных предпосылок, заложенных в процесс проведения сделки по приобретению объекта инвестирования; • Описание основных обнаружений в ходе проведения проверки.
Процесс проведения проверки	<ul style="list-style-type: none"> • Дата и место проведения проверки; • Описание качества предоставленной информации; • Степень взаимодействия с продавцом объекта инвестирования.
Основные результаты проверки	<ul style="list-style-type: none"> • Описание возможных ситуаций, препятствующих заключению сделки; • Описание основных ситуаций и проблем, которые должны быть разрешены до заключения сделки и подписания договора купли-продажи; • Описание основных ситуаций и проблем, которые должны быть разрешены после заключения сделки.

¹ Gole, William J. Due diligence: an M&A value creation approach / William J. Gole, Paul J. Hilger. 2009, S 180–181/

Раздел	Описание
Заключение	<ul style="list-style-type: none"> • Возможные рекомендации, которые покупатель может выполнить с целью приобретения объекта инвестирования.

Из обзора литературы, посвященной вопросам составления отчетов по результатам дью дилидженса можно сделать вывод о том, что в работах авторов уделяется подробное внимание наполнению отчета в части общей информации о проведении проверки (стороны договора, цели и описание работ), информации о проверяемых объектах (приобретаемые активы, прибыльность ПОИ, анализ денежных потоков и их прогнозов), а также информации об анализе основных предпосылок заложенных в процесс проведения сделки по приобретению объекта инвестирования.

Однако следует отметить некоторые недостатки в выдвигаемых подходах авторов к требованиям составления отчетов по результатам дью дилидженса:

- Отсутствует взаимоувязка требований к составлению отчета по результатам дью дилидженса с требованиями стандартов по проведению согласованных процедур в части указания обязательной информации (например, информация о независимости лиц, осуществляющих проверку, упоминание о том, что целью проверки не является выражение мнения о достоверности проверяемой информации);
- Требования, предлагаемые к составлению отчетов дью дилидженса, не учитывают такие особенности, как: тип заказчика (покупатель или продавец); объекты приобретения; риски, связанные со сделкой; и др. Данные факторы рассматриваются в Таблица 4;
- В подходах авторов отсутствует рассмотрение специфики составлений отчетов по результатам дью дилидженса в зависимости от времени проведения процедур дью дилидженса относительно инвестиционного процесса. Поскольку до заключения сделки осуществляется прединвестиционный анализ, в рамках которого рассматриваются основные предпосылки, заложенные в цену сделки: ЕБИТДА, оборотный капитал, чистый долг и т.п. После заключения сделки и по истечении определенного

периода может осуществляться постинвестиционный анализ, который может исследовать аналогичные объекты с целью последующего корректирования цены сделки.

На наш взгляд структура и наполнение отчета по результатам проведения дью дилидженса может зависеть от ряда факторов, указанных в Таблице 4.

Таблица 4.

**Формирование отчета о проведении дью дилидженса
в зависимости от ряда влияющих факторов.**

Факторы, влияющие на структуру и наполнение отчета о проведении дью дилидженса	Возможные варианты
1. Заказчик проведения дью дилидженса	<ul style="list-style-type: none"> • Покупатель; • Продавец;
2. Объект приобретения	<ul style="list-style-type: none"> • Акции; • Активы;
3. Мотив приобретения	<ul style="list-style-type: none"> • Фокусировка на возможных критериях выполнения мотивов;
4. Риски, связанные с приобретением потенциального объекта инвестирования	<ul style="list-style-type: none"> • Фокусировка на описании и оценке рисков и возможных последствий в случае наступления рисков ситуаций;
5. Проверяемая информация	<ul style="list-style-type: none"> • Финансовая отчетность; • Управленческая отчетность; • Прогнозная отчетность;
6. Периоды проверки	<ul style="list-style-type: none"> • Один период (например, финансовый или календарный год); • Несколько периодов (например, 2–3 и т.д. финансовых или календарных года);
7. Сравнительная информация	<ul style="list-style-type: none"> • Сравнение данных отчетности потенциального объекта инвестирования за различные исторические и прогнозные периоды; • Сопоставление со среднеотраслевыми показателями; • Сравнение с конкурентами;
8. Требования заказчика относительно структуры отчета	<ul style="list-style-type: none"> • Краткий отчет с описанием основных обнаружений; • Полный отчет, содержащий детальное описание проведенных работ и обнаружений;

Факторы, влияющие на структуру и наполнение отчета о проведении дью дилидженса	Возможные варианты
9. Объем процедур, согласованных с заказчиком	<ul style="list-style-type: none"> • Фокусировка на выполнении тех процедур, которые согласованы с заказчиком;
10. Время проведения процедур дью дилидженса относительно инвестиционного процесса	<ul style="list-style-type: none"> • Предынвестиционное исследование; • Постинвестиционное исследование.

Предлагаем использовать вышеуказанные факторы как основу для составления обязательных требований, которым должен соответствовать отчет по результатам проведения дью дилидженса, помимо тех, которые предложены в стандартах и а также различными учеными, изучавшими данные вопросы.

Наиболее отличительными по структуре и содержанию отчета, а также объему выполненных процедур являются отчеты, составленные для целей предынвестиционного и постинвестиционного исследований.

Разработка отчета для целей предынвестиционного исследования. Отчет дью дилидженса по результатам предынвестиционного исследования должен удовлетворять требованиям федерального законодательства по аудиторской деятельности в части вопросов проведения согласованных процедур, а также может удовлетворять специфическим требованиям, предъявляемым в литературе и автором данного исследования.

Исходя из вышеуказанных требований предлагаем следующую структуру отчета о проведении дью дилидженса для целей предынвестиционного исследования:

- Введение и представление общей информации;
- Раскрытие информация, требуемой законодательством об аудиторской деятельности;
- Аналитическая часть отчета;
- Обнаружения и риски, выявленные в результате проверки;
- Заключительная часть;
- Приложения.

Более подробная структура отчета дью дилидженса для целей предынвестиционного исследования представлена в Таблица 5.

Структура отчета о проведении дью дилидженса для целей предынвестиционного исследования.

<p>Разделы отчета о проведении дью дилидженса для целей предынвестиционного исследования»</p>	<p>Описание/состав раздела</p>
<p>Введение и представление общей информации</p>	<p>Наименование отчета Наименование (фамилия) и адрес аудитора, осуществившего проведение дью дилидженса Наименование адресата /-ов отчета Указание потенциального объекта инвестирования (ПОИ) Указание конкретной финансовой информации, в отношении которой выполнялись процедуры дью дилидженса, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • финансовая отчетность; • управленческая отчетность; • прогнозная отчетность, • иная информация. <p>Указание периодов проверяемой информации Указание мотивов приобретения ПОИ Указание цели выполнения процедур дью дилидженса в отношении финансовой информации</p>

<p>Разделы отчета о проведении Дью дилидженса для целей предынвестиционного исследования»</p>	<p>Описание/состав раздела</p>
<p>Раскрытие информации, требуемой законодательством об аудиторской деятельности</p>	<p>Заявление (при необходимости) о том, что аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг</p> <p>Заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с федеральным законом (стандартом) аудиторской деятельности, применимым к выполнению согласованных процедур в отношении финансовой информации</p> <p>Заявление о том, что выполненные процедуры Дью дилидженса были согласованы с получателем отчета</p> <p>Заявление о том, что выполненные согласованные процедуры в отношении финансовой информации не являются аудитом или обзорной проверкой (поэтому в отчете не выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации)</p> <p>Заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзорную проверку, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие раскрытия в отчете</p> <p>Заявление о том, что распространение отчета ограничено сторонами, согласовавшими выполненные процедуры</p> <p>Заявление (при необходимости) о том, что отчет имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или иной финансовой информации и не распространяется в целом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг</p>

Разделы отчета о проведении Дью дилидженса для целей предынвестиционного исследования»	Описание/состав раздела
Аналитическая часть отчета	<p>Описание выполненных процедур Дью дилидженса в отношении объектов исследования, согласованных с заказчиком, например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Обзор бизнеса; • Качество финансовой информации • Финансовый результат • Текущая деятельность • Структура продаж и основные покупатели • Структура затрат и основные поставщики • НИОКР • Финансовые вложения • Основные средства и нематериальные активы • Управление оборотным капиталом • Заемные средства • Структура капитала • Условные обязательства • Расходы на персонал • Финансовые бюджеты и прогнозы
Обнаружения и риски, выявленные в результате проверки	Описание отмеченных аудитором фактов (подробное описание ошибок, относящихся к ним замечаний, а также выявленных рисков и возможных последствий наступления рисковых ситуаций)
Заключительная часть	Дата отчета. Подпись аудитора.
Приложения	Список выполненных процедур Дью дилидженса, согласованных с заказчиком. Графики, таблицы и др. информация, дополняющая результаты анализа

Перечень процедур дью дилидженса разрабатывается на стадии планирования, согласовывается с потенциальным покупателем и описывается в отчете о результатах проверки. Как правило, перечень процедур приводится в приложении к отчету, а результаты самих процедур и обнаружения (ошибки, потенциальные риски и т.п.) отражаются в основном тексте отчета.

Отчет для целей постинвестиционного дью дилидженса имеет требования к составлению, аналогичные отчету для целей предынвестиционного дью дилидженса. Структура отчета по проверке передаточной отчетности в значительной степени зависит от требований, закрепленных в договоре купли-продажи. В договоре купли-продажи должна быть закреплена структура передаточной отчетности, в которую входит определение оборотного капитала и чистого долга.

Соответственно структура отчета дью дилидженса должна включать анализ этих ключевых составляющих передаточной отчетности. Профессиональный бухгалтер/аудитор должен сопоставить состав и сумму чистого долга и оборотного капитала, которые указаны в договоре купли-продажи с теми, которые были рассчитаны на дату передачи (дату составления передаточной отчетности). При выявлении расхождений должны быть предложены соответствующие корректировки к цене: повышающие или понижающие.

Итак, отчет должен содержать достаточно подробное описание цели выполненных процедур дью дилидженса, дающее пользователю возможность понять характер и объем выполненной работы. Отчет дью дилидженса включает:

- а) наименование отчета;
- б) наименование (фамилию) аудитора и его адрес;
- в) наименование адресата (как правило, лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг);
- г) указание конкретной финансовой или нефинансовой информации, в отношении которой выполнялись согласованные процедуры;
- д) заявление о том, что выполненные процедуры были согласованы с получателем отчета;
- е) заявление о том, что работа была выполнена в соответствии с внутрифирменным правилом (стандартом) аудиторской деятельности, применимым к выполнению процедур дью дилидженса в отношении финансовой информации;

- ж) заявление (при необходимости) о том, что аудитор не является независимым по отношению к лицу, заключившему договор оказания сопутствующих аудиту услуг;
- з) указание цели выполнения процедур дью дилидженса в отношении финансовой информации;
- и) перечень выполненных процедур дью дилидженса в отношении финансовой информации;
- к) описание отмеченных аудитором фактов (подробное описание ошибок и относящихся к ним замечаний);
- л) заявление о том, что выполненные процедуры дью дилидженса в отношении финансовой информации не являются аудитом или обзорной проверкой (поэтому в отчете не выражается мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и финансовой информации);
- м) заявление о том, что если бы аудитор провел дополнительные процедуры, аудит или обзорную проверку, он мог бы обнаружить и другие проблемы, требующие раскрытия в отчете;
- н) заявление о том, что распространение отчета ограничено сторонами, согласовавшими выполненные процедуры;
- о) заявление (при необходимости) о том, что отчет имеет отношение только к определенным элементам, счетам, статьям или иной финансовой и нефинансовой информации и не распространяется в целом на финансовую (бухгалтерскую) отчетность лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту услуг;
- п) дату отчета;
- р) подпись.

Таким образом, отчеты по дью дилидженсу составляют новый класс отчетных документов аудитора. Используемых при проведении согласованных процедур аудиторской деятельности.

ГЛАВА 3.

Место аудиторского комитета в системе внутреннего аудита

Одним из ключевых элементов новой структуры функционирования внутреннего аудита является организация аудиторского комитета, включенного в систему корпоративного управления. В данном случае мы рассмотрим американскую практику в соответствии с законом Сарбейнса-Оксли.

Роль аудиторского комитета. Важной ролью в организации эффективного функционирования внутреннего аудита является учреждение аудиторского комитета при совете директоров компании. Широкие полномочия аудиторского комитета в отношении внутреннего аудита определяются в официально утвержденных стандартах аудиторской деятельности. Аудиторский комитет также утверждает общие планы по внутреннему аудиту в отношении осуществляемой деятельности в текущем и последующих периодах. Аудиторский комитет как один из многих действующих комитетов, учрежденных руководством компании, тем не менее играет уникальную роль по сравнению с ними. Он состоит только из независимых управляющих, что дает ему независимость от управленческого состава компании, также он должен состоять из группы компетентных независимых специалистов, которые осмысливают, контролируют, координируют, а также объясняют всему составу совета директоров необходимость деятельности службы внутреннего контроля и другой финансовой деятельности компании. Один из членов аудиторского комитета должен быть назначен «финансовым экспертом». Чтобы выполнять свои обязательства перед советом директоров, акционерами и общественностью, аудиторский комитет должен стать независимым наблюдателем внутри компании, осуществляя оценку системы внутреннего контроля и других вопросов.

Все это относится в основном публичным компаниям, акции которых котируются на биржах и деятельность которых контролирует Комитет по ценным бумагам и биржам. Другие менее публичные организации также извлекают выгоду от учреждения аудиторского комитета. Например, многие некоммерческие частные предприятия являются достаточно большими, чтобы иметь развитую управ-

ленческую структуру и выполнять функции внутреннего аудита. И хотя деятельность таких организации не регулируется законом Сарбейнса-Оксли и не контролируется Комитетом по ценным бумагам и биржам, они все равно получают выгоду от создания аудиторского комитета, который в данном случае играет двойную роль: выполняет функцию внутреннего контроля и предлагает способы решения различных проблем в сфере управления.

В то время как главной задачей внешних аудиторов является подтверждение достоверности и законности финансовой отчетности компании, внутренний аудит играет более значительную роль для оценки внутреннего контроля, достоверности финансовой отчетности, а также оценки эффективности осуществляемой деятельности и ее соответствия действующим нормам и законам.

Уже на протяжении длительного времени в крупных компаниях создаются аудиторские комитеты, и на протяжении этого же времени имело место длительное взаимодействие между службами внутреннего аудита и аудиторским комитетом. Тем не менее, многое изменилось с вступлением в силу закона Сарбейнса-Оксли в середине 2002 года.

Раньше заседания аудиторских комитетов были довольно непродолжительными и осуществлялись раз в квартал, совпадая с регулярными заседаниями советов директоров; подобные совещания были ограничены утверждением ежегодного планирования внешнего аудита, рассмотрением поквартальных или годовых отчетов и едва ли не поверхностным обзором деятельности по внутреннему аудиту. В то время, как правила Нью-Йоркской фондовой биржи еще до закона Сарбейнса-Оксли требовали, чтобы в комитеты по внутреннему аудиту входили только независимые управляющие, многие члены аудиторских комитетов в прошлом оказывались «близкими приятелями» исполнительных директоров или руководителей компании и очевидно, что их действия едва ли можно назвать независимыми. Тогда как руководителя службы внутреннего аудита и аудиторский комитет всегда связывали отношения непосредственного подчинения и подотчетности, ранее эти отношения носили чисто теоретический характер и были ограничены исключительно запланированными совещаниями. В связи с вступлением в силу закона Сарбейнса-Оксли все это изменилось.

Главной проблемой, связанной с банкротством Энрона и связанными с ним финансовыми скандалами, в то время стало доказательство того, что между руководством компании и аудиторской группой не существует необходимого уровня независимости корпоративного управления. Проблема Энрона стала актуальным примером того, как не должно быть. Известно, что аудиторский комитет Энрона проводил 30-минутные совещания раз в квартал перед крахом компании. Несмотря на то, что Энрон крупная корпорация, занимавшаяся различными направлениями деятельности, аудиторский комитет концентрировал свое внимание только на наиболее успешных из них.

Даже до банкротства Энрона Комитет по ценным бумагам и биржам начал интересоваться аудиторскими комитетами, действующими как наиболее независимые. Также был создан Высший комитет по совершенствованию эффективности деятельности корпоративных аудиторских комитетов, он был основан в 1999 г. совместно Нью-Йоркской фондовой биржей, Комитетом по ценным бумагам и биржами и Американским институтом дипломированных бухгалтеров. Он выпустил несколько серий рекомендаций по совершенствованию независимости и эффективности деятельности аудиторов.

Затем фондовые биржи приняли новые стандарты о независимости аудиторской деятельности, где перечислялись новые требования, переход на которые должен был осуществиться в течение 18 месяцев. Последующий финансовый крах Энрона и других компаний показал, что эти превентивные меры в отношении аудиторской деятельности были недостаточны. А результатом стала законодательная работа над законом Сарбейнса-Оксли.

В этой главе рассматриваются вопросы, связанные с расширением обязанностей аудиторских комитетов с момента принятия закона Сарбейнса-Оксли. И хотя аудиторский комитет довольно часто взаимодействует с руководством фирмы, тем не менее внутренние аудиторы должны понимать значение этих отношений. Мы обсудим новые обязанности аудиторского комитета и то, как службам внутреннего аудита необходимо взаимодействовать с аудиторским комитетом, в соответствии с требованиями закона.

Структура аудиторского комитета и его устав. Аудиторский комитет действующим элементом совета директоров организации и

несет ответственность за внутренний контроль и контроль за финансовой отчетностью. В связи с такой контрольной функцией аудиторский комитет должен быть полностью независим от руководства организации. Есть определенные запреты по размеру комитета, но если в совет директоров входит 12–16 человек, то при этом аудиторский комитет должны состоять из 5–6 членов.

Аудиторский комитет может приглашать на свои совещания представителей управленческого аппарата компании, но такие приглашенные не могут иметь полного права голоса. Совет директоров компании несет ответственность перед своими инвесторами и кредиторами за руководство и деятельность аудиторского комитета.

Все члены совета директоров несут законную ответственность за свои действия по решению какого-либо вопроса, правление и комитеты осуществляют свою деятельность посредством принятия постановлений, имеющих статус официальных юридических документов. Организация структуры управления компании, включая аудиторский комитет, также утверждается подобным документом. Постановлением совета директоров (Пример 1.) учреждается аудиторский комитет. Подобные постановления обычно документируются в протоколе совета директоров и не пересматриваются, пока какие-либо обстоятельства не потребуют изменений.

Данное постановление, в котором учреждается аудиторский комитет является примером того, как совет директоров устанавливает правила для самого себя. Подобные постановления являются примерами корпоративного управления — установление правил, на которых базируется деятельность компании. Они не публикуются в годовых отчетах и подобных документах, поэтому существование нужных постановлений совета директоров становится необходимым при урегулировании каких-либо вопросов, участия в судебных процессах, когда правлению нужно опереться на какой-либо существующий законный документ. Многие постановления об учреждении аудиторского комитета были пересмотрены в 2002 году, чтобы привести их в соответствие с законом Сарбейнса-Оксли.

Пока не существовало обязательного требования, многие корпоративные службы по внутреннему аудиту действовали на основании официальных внутренних стандартов, утвержденных руководством аудиторского комитета и менеджерами высшего звена, в которых описывалась роль внутреннего аудита и обязанности. Хотя Институт

внутренних аудиторов проводил консультирование по проектированию внутренних аудиторских стандартов, эти внутренние стандарты не соответствовали каким-либо специальным стандартам или какому-нибудь формату, но официально утверждали, что внутренние аудиторы имели полный доступ ко всем данным и документам в пределах компании.

Нью-Йоркская фондовая биржа предложила устав для аудиторских комитетов в декабре 1999, но без требования о том, что все аудиторские комитеты должны иметь такие уставы. Закон Сарбейнса-Оксли сейчас обязывает каждый аудиторский комитет разрабатывать свой устав и опубликовывать его в ежегодных заявлениях о полномочиях.

Пример 1. Постановление совета директоров об учреждении аудиторского комитета.

Совет директоров компании ХХХ

Постановление № ХХ

Совет директоров учреждает аудиторский комитет, состоящий из 5 членов правления, которые не являются сотрудниками компании ХХХ. Совет директоров назначит одного члена Комитета Финансовым экспертом, в соответствии с требованиями закона Сарбейнса-Оксли, и выберет еще одного в качестве председателя на период 3 лет. Исполнительный директор компании ХХХ может посещать по приглашению Комитета его совещания, и не имеет там права голоса. Аудиторский комитет компании ХХХ ответственен за:

- *Подтверждение того, что механизмы внутреннего контроля Компании ХХХ функционируют эффективно, а также существует отчетность об уровне системы внутреннего контроля, которая предоставляется ежеквартально.*
- *Рекомендации ежегодного выбора внешнего аудитора путем голосования акционеров.*
- *Утверждение ежегодного плана бюджета, одобренного внешним аудитором.*
- *Утверждение ежегодных планов по аудиту, которые должны быть одобрены как внешними аудиторами, так и внутренними.*
- *Утверждение назначения и результатов текущей деятельности Директора по внутреннему аудиту.*

- Утверждение ежегодных планов по внутреннему аудиту и указание областей, необходимых для дополнительной аудиторской работы.
- Проверка и распространение финансовых отчетов после аудиторской проверки и одобрения внешними аудиторами.
- Запуск программы по разоблачению противоправных действий, которая позволит сотрудникам и акционерам сообщать о финансовых и бухгалтерских ошибках или противоправных действиях, а также позволит решить эти проблемы без наказания для действительного виновника.
- Вводить кодекс норм поведения для старших менеджеров и получать их согласие ежеквартально.
- Приступать к необходимым действиям, основанным на каких-либо рекомендациях внешних аудиторов или директора по внутреннему аудиту.
- Вести учет другой деятельности, являющейся обязательной в соответствии с требованиями закона Сарбейнса-Оксли. Собрания Комитета будут проходить одновременно с каждым собранием совета директоров и в другое время по необходимости.

Комитет будет проводить индивидуальные совещания с внешними аудиторами или с исполнительным директором, чтобы определить уровень внутреннего контроля в организации оценить независимость аудиторской деятельности в компании.

Цель устава аудиторского комитета в определении обязанностей комитета касательно:

- Определения, оценки и управления финансовыми рисками и неопределенностями.
- Последовательного улучшения финансовой системы.
- Полноты финансовых отчетов и пояснительной информации к ним.
- Соответствия законодательным и нормативным требованиям.
- Квалификации, независимости и деятельности независимых внешних аудиторов.
- Возможностей, средств и деятельности службы внутреннего аудита.

- Полного взаимодействия между независимыми бухгалтерами, управленческой структурой, внутренними аудиторами, работниками, аудиторским комитетом и советом директоров.

Аудиторскому комитету необходимо идти впереди всего совета директоров и добиваться полномочий с помощью этого устава. Он должен быть опубликован как часть протокола ежегодного собрания. Тогда как некоторые думают, что устав аудиторского комитета — это просто несколько дополнительных страниц к общей массе документов, на самом деле устав — это официальное обязательство аудиторского комитета подтвердить достоверность финансовых отчетов и контролировать функционирование внутреннего и внешнего аудита.

Существует только один допустимый формат устава аудиторского комитета, но Нью-Йоркская фондовая биржа опубликовала образец, и многие корпорации его использовали. Хотя уставы у разных компании немного различаются, в общем, они включают в себя следующие разделы:

1. Цели и властные полномочия аудиторского комитета.
2. Структура аудиторского комитета.
3. График совещаний.
4. Мероприятия аудиторского комитета.
5. Основная деятельность аудиторского комитета.
 - a. Корпоративное руководство.
 - b. Публичная отчетность
 - c. Независимость бухгалтеров
 - d. Аудит и учет
 - e. Другая деятельность
6. Мероприятия, проводимые по собственному усмотрению
 - a. Независимость бухгалтеров
 - b. Внутренний аудит
 - c. Бух учет
 - d. Контроль и системы
 - e. Публичная отчетность
 - f. Контроль качества
 - g. Оценка рисков
 - h. Финансовый контроль
 - i. Планы по улучшению кадровой политики
 - j. Контроль за инвестициями
7. Ограничения аудиторского комитета

Хотя уставы аудиторских комитетов разных корпораций и различаются, но многие содержат описания этих разделов. Некоторые из них разрабатываются корпоративными юридическими департаментами, и в них сделана попытка рассмотреть все непредвиденные обстоятельства, тогда как другие стандарты более простые и краткие.

Хорошим примером простоты устава является устав аудиторского комитета компании Microsoft 2003 г. (Пример 2), он составляет часть их сайта. Полный текст стандарта не указан в документе, хотя в нем выделяются 30 специфических мероприятий аудиторского комитета. Например, номер 29 в списке — это «Встреча с главным аудитором и обсуждение дел, которые по мнению главного аудитора необходимо обсудить с аудиторским комитетом в индивидуальном порядке», а также указание на то, что это совещание будет проходить дважды в год.

Не каждая компания по своим размерам, сложности и ресурсам может сравниться с Microsoft, но тем не менее все, чья деятельность регулируется Комитетом по ценным бумагам и биржам, должны подчиняться требованиям закона Сарбейнса-Оксли.

У небольших компаний недостаточно ресурсов и нет необходимости выпускать устав аудиторского комитета подобный компании Microsoft. Но тем не менее небольшие компании должны иметь в соответствии с требованиями закона Сарбейнса-Оксли независимый аудиторский комитет, а также утвердить устав аудиторского комитета.

Несмотря на размер, компания нуждается в эффективном внутреннем контроле, как и в функционировании внутреннего аудита. Сегодня это имеет большое значение, так как в связи с ограниченными возможностями внутренний аудит не может более полагаться на выполнение внешними аудиторами заданных задач как ранее. Директора по аудиту даже в маленьких компаниях должны изучать материалы, публикуемые Институтом внутренних аудиторов, Ассоциацией аудита и контроля информационных систем, Американским институтом дипломированных бухгалтеров, и должны работать с внутренними аудиторами из других небольших компаний в сообществе аудиторов, чтобы развивать идеи и подходы. Местные филиалы Института внутренних аудиторов обычно состоят из главных аудиторов близлежащих компаний схожего размера, которые готовы поделиться мыслями и идеями.

Пример 2.

Устав аудиторского комитета корпорации Microsoft.

Роль.

Аудиторский комитет помогает Совету директоров в выполнении обязанностей по контролю качества и достоверности учета, аудита и отчетности компании. Деятельность Комитета также состоит в особом внимании к качественным аспектам финансовой отчетности для акционеров, организации мероприятий компании по управлению бизнесом и финансовыми рисками и проверке соответствия деятельности важным нормативным, этическим и управленческим требованиям. Комитет также ответственен за назначение, вознаграждение и контроль за привлеченной независимой аудиторской организацией, участвующей в подготовке и публикации аудиторского отчета о финансовом состоянии компании.

Состав.

Комитет состоит из трех управленцев, хорошо осведомленных по вопросам финансов и аудита, один из которых является экспертом по вопросам учета или финансового менеджмента. Каждый член Комитета не должен иметь каких-либо взаимоотношений, которые по мнению Совета директоров препятствовали бы независимости их суждения. Председатель Комитета должен быть назначен Советом директоров в полном составе.

Связи и отчетность.

Привлеченная независимая аудиторская организация должна отчетываться непосредственно перед комитетом. Комитет должен поддерживать открытые отношения с независимой аудиторской организацией, внутренними аудиторами и управлением компании. Подобные отношения должны включать индивидуальные закрытые заседания как минимум раз в год с каждым из перечисленных представителей.

Обучение.

Компания обязана предоставить Комитету возможность обучения в отношении принципов и процедур бухгалтерского учета, современных проблем аудита, имеющих отношение к компании и других материалов, необходимых Комитету. Компания должна содействовать поддержанию соответствующего уровня финансовой грамотности Комитета.

Полномочия.

В связи с контрольной функцией Комитет наделен обширными полномочиями в отношении расследования любых вопросов, оказавшихся в его внимании, также комитет имеет полное право привлекать независимые советы и других экспертов для этой цели.

Обязанности.

Обязанности Комитета в отношении выполнения им своей контрольной функции перечислены в Перечне обязанностей Комитета по аудиту. Перечень обязанностей будет пересматриваться ежегодно в соответствии с изменениями законодательных требований и требований руководства.

Выполняя свои контрольные функции, Комитет опирается на знания и квалификацию управленческого состава компании, внутренних и независимой аудиторской фирмы. Управление компании несет ответственность за подтверждение полноты, точности финансовой отчетности компании, а также ее соответствия общепринятым принципам учета. Привлеченная независимая аудиторская компания несет ответственность за проведение аудита финансовой отчетности компании. Обязанностями Комитета не являются планирование и проведение аудита, подтверждение точности и полноты отчетности компании и ее соответствия общепринятым принципам бухгалтерского учета, проведение расследований и подтверждение соответствия деятельности законодательным нормам, внутренней политике компании.

Перечень обязанностей Комитета по аудиту компании Microsoft.

Подробный перечень представлен наряду с графиком квартальных совещаний, где будет освещена деятельность комитета.

Финансовый эксперт аудиторского комитета и внутренний аудит.

Главным недостатком аудиторских комитетов после падения Энрона стало то, что многие члены этих комитетов не понимали необходимости финансового и внутреннего контроля. Представители комитетов, избранные благодаря их деятельности или профессиональным навыкам, очень часто не понимали сложных вопросов финансового и внутреннего контроля. Закон Сарбейнса-Оксли теперь требует наличия как минимум одного финансового эксперта среди независимых

членов Комитета, и предъявляет к нему особые требования. Конечно же многие члены аудиторских комитетов и финансовые эксперты находятся на новой и требующей большого напряжения должности, что связано с требованиями законов и большим давлением.

Закон Сарбейнса-Оксли привел к множеству изменений в корпоративном управлении, советах директоров и конечно же аудиторском комитете. Во многих случаях директор по аудиту и внутренний аудит обеспечивает непрерывность деятельности компании, и внутренний аудит сегодня базируется на трехступенчатом подходе:

1. С помощью отчетов и комментариев дать детальное описание внутренней деятельности по оценке рисков, планированию и проведению аудита, оценки аудиторских отчетов.
2. Работа с кадрами и другими ресурсами компании, разработка планов для аудиторского комитета и поддержание этических требований, описанных в законе Сарбейнса-Оксли и запуск программы по разоблачению противоправных действий.
3. Разработка детального плана по отслеживанию и поддержанию системы внутреннего контроля в организации. Ключевой компонент раздела 404 закона Сарбейнса-Оксли — это требования по поддержанию системы внутреннего контроля на должном уровне.

Первым шагом внутренних аудиторов должна стать попытка объяснить их процедуры и важность деятельности по внутреннему аудиту для аудиторского комитета, совета директоров и менеджеров высшего звена с упором на требования закона Сарбейнса-Оксли для внутреннего аудита. Планирование деятельности по внутреннему аудиту должно стать ежегодной процедурой наравне с отчетами по произошедшим изменениям. Как всегда до запуска какого-либо проекта, должны быть пересмотрены все процессы внутреннего аудита и представлен так называемый отчет о состоянии внутреннего контроля компании, который представлен в Примере. 3.

Пример 3.

Оценка состояния внутреннего контроля компании.

Деятельность службы внутреннего аудита.

1. *Есть ли в компании официальные стандарты по внутреннему аудиту и соответствуют ли они стандартам Института внутренних аудиторов?*

2. Являются ли новые внутренние аудиторы компании квалифицированными в отношении применения внутренних стандартов и осуществляется ли регулярный контроль соответствия этим стандартам?
3. Проводят ли аудиторы ежегодное планирование аудита и осуществляется ли контроль исполнения данного плана аудиторским комитетом?
4. Включается ли в планирование официальная деятельность по оценке рисков?
5. Достаточно ли внимания уделяется соответствующему планированию и подбору кадров для отдельных проверок?
6. Документируется ли вся деятельность внутренних аудиторов в соответствии с официально утвержденным набором документов, и проверяется ли эта документация соответствующими уровнями руководства?
7. Пересматриваются ли аудиторские заключения, как необходимо, руководством перед окончательным аудиторским отчетом?
8. Существуют ли специальные процедуры внутреннего аудита в случае мошенничества или в отношении подозреваемых мошенников, вычисленных во время проверки?
9. Регулярно ли отчитываются внутренние аудиторы перед аудиторским комитетом по результатам своей деятельности?
10. Разрабатываются ли бюджеты в соответствии со всей деятельностью внутренних аудиторов и проводится ли контроль исполнения этих бюджетов?
11. Все ли внутренние аудиторы получают должное обучение по вопросам бухгалтерского учета, внутреннего контроля и технологических особенностей?

Данный пример показывает исследование и оценку системы внутреннего контроля организации и может быть расширен или усовершенствован, в зависимости от текущих условий. Идея состоит в том, что внутренний аудит должен осуществлять быструю оценку собственного состояния, спрашивая себя, как он действует сейчас, что нужно изменить и какие необходимы улучшения.

Тогда как система внутреннего аудита проводит подобного рода самоулучшения, все действия подобного рода должны быть пред-

ставлены аудиторскому комитету, всему совету директоров. Смысл состоит в том, чтобы все подразделения были осведомлены о деятельности внутренних аудиторов. В зависимости от компании и ее истории, система внутреннего аудита может играть очень маленькую или очень большую роль в системе корпоративного управления.

Обязанности аудиторского комитета по внутреннему аудиту.

Основной обязанностью корпоративного аудиторского комитета является проведение внутреннего аудита. До закона Сарбейнса-Оксли можно было только теоретически сказать, когда внутренние аудиторы должны были документально отчитываться перед аудиторским комитетом, но зато они отчитывались перед финансовым директором или другими руководителями. Внутренние аудиторы в современном понимании должны иметь весьма активное взаимодействие с аудиторским комитетом. Эти правила часто довольно специфичны по отношению к внутреннему аудиту и обычно требуют от аудиторского комитета: контролировать ресурсы, планы, действия, кадровый состав и организационную структуру внутреннего аудита. Например, осуществлять:

1. Контроль за назначением, деятельностью и заменой Директора по аудиту.
2. Контроль за всеми аудиторскими проверками и отчетами, подготовленными внутренними аудиторами и реакцией руководства.
3. Контроль за управлением, директором по аудиту, независимостью специалистов, адекватностью финансовой отчетности и системой внутреннего контроля. Контроль за результатами внутреннего аудита, программ и позволенного взаимодействия или ограничений, если такие были введены руководством при реализации программы внутреннего аудита.

Директор по аудиту должен тесно работать с аудиторским комитетом, чтобы подтвердить, что здесь имеет место эффективность связей. До закона у некоторых подразделений по внутреннему аудиту вошло в привычку представление аудиторским комитетам исключительно о заключениях, сделанных по завершении проверки, или только о важных обнаруженных фактах с точки зрения внутренних аудиторов. Закон Сарбейнса-Оксли изменил подобный подход. Внутренние аудиторы должны предоставлять аудиторскому комитету не только то, что они считают нужным представить. Закон

Сарбейнса-Оксли обязывает внутренних аудиторов предоставлять аудиторскому комитету все аудиторские отчеты и отзывы руководства на них. Даже если у внутренних аудиторов очень большое количество отчетов, например, в случае розничной торговли при проверке большого числа маленьких магазинов, во многих из которых обнаружено мало ошибок, достойных внимания, аудиторский комитет должен все равно получать полную детализированную информацию о всех проведенных проверках. Да же если предоставляются заключения, все равно полные отчеты обо всех проверках должны быть также предоставлены.

Назначение директора по аудиту. Несмотря на то, что директор по внутреннему аудиту отчитывается перед руководством компании, все равно за его назначение и увольнение несет ответственность аудиторский комитет. При назначении на должность директора по внутреннему аудиту департамент по заработной плате также может быть вовлечен. Цель этого дать право управлению компании назначить кандидатуру, которая будет отвечать за департамент внутреннего аудита и обслуживать потребности как руководства компании, так и аудиторского комитета. Кроме того, важность участия аудиторского комитета состоит в том, чтобы подтвердить независимость внутреннего аудита. Фактическое участие аудиторского комитета при выборе директора по внутреннему аудиту может принимать различные формы, но обычно оно включает в себя проверку рекомендаций, предоставленных кандидатом на должность, и официальное интервью.

Руководство компании, а в первую очередь финансовый директор, консультируется с председателем аудиторского комитета и дает ему время на рассмотрение потенциальных кандидатур и выражение собственного мнения перед тем как назначить кого-либо. Руководство может предложить на должность как кого-нибудь из компании, так и извне, но последнее решение остается за аудиторским комитетом. Соответствие квалификации кандидата нуждам руководства и совета директоров является основным условием продолжительных эффективных взаимоотношений между менеджерами высшего звена и аудиторским комитетом.

Аудиторский комитет обычно не участвует в решении ежедневных вопросов директора по внутреннему аудиту и всей деятельности департамента по внутреннему аудиту, но должен заботиться о

поддержании уровня системы внутреннего контроля. Например, занимающий место директора по внутреннему аудиту должен иметь возможность продвижения по службе и получения новых обязанностей как части программы по развитию управления компании. В других случаях менеджеры высшего звена могут выразить свое мнение о том, что директор по внутреннему аудиту должен быть уволен по каким-либо серьезным причинам. В этой ситуации аудиторский комитет должен рассмотреть это предложение и предоставить возможность для директора по внутреннему аудиту справедливого разбирательства по поставленным вопросам.

Также аудиторский комитет может заметить, что директор по внутреннему аудиту не выполняет их требования или не руководит процессами внутреннего аудита должным образом. В таком случае председатель аудиторского комитета высказывает беспокойства по этому поводу руководству компании и начинается процесс кадровых изменений. В случае не достижения согласия в отношении директора по внутреннему аудиту, аудиторский комитет может нанять независимого консультанта, который будет выполнять необходимую для него аудиторскую проверку, но также может и непосредственное руководство компании с помощью постановлений внести желаемые изменения.

Таким образом, главная проблема здесь в том, что аудиторский комитет имеет полномочия нанять и уволить директора по внутреннему аудиту, но тем не менее должен присутствовать постоянный процесс взаимодействия. Аудиторский комитет не может ежедневно контролировать деятельность внутренних аудиторов и должен полагаться и просить о кое-какой детализированной информации органы управления. Директор по внутреннему аудиту или любой специалист департамента внутреннего аудита не могут игнорировать соответствующие просьбы руководства компании, утверждая, что они отчитываются только перед аудиторским комитетом и не несут ответственности перед ними. Аналогично руководство компании должно понять, что департамент внутреннего аудита является частью организации, а не чем-то посторонним из-за отношений с аудиторским комитетом.

Утверждение стандартов по внутреннему аудиту. Соответствующие внутренние аудиторские стандарты служат основой для каждой эффективной программы по внутреннему аудиту. Соответствующие

стандарты крайне важны для определения целей и задач внутреннего аудита и его обязанностей по отношению к аудиторскому комитету. Именно в стандартах указывается, что департамент внутреннего аудита должен обслуживать как аудиторский комитет, так и менеджеров высшего звена. Стандарты довольно обширный документ, но в основном общего характера, в котором определяются задачи внутреннего аудита в пределах организации, описываются правила, которым необходимо следовать, а также устанавливается характер взаимодействия с аудиторского комитета и департамента по внутреннему аудиту. Последний вопрос крайне важен, потому что он дает понять менеджерам высшего звена, что директор по внутреннему аудиту может обратиться к более высоко стоящему руководству — аудиторскому комитету — в случае серьезных разногласий или проблем системы внутреннего контроля.

Аудиторский комитет несет ответственность за утверждение внутренних стандартов, в то время как совет директоров несет ответственность за утверждение устава аудиторского комитета. Кто ответственен за проектирование данных стандартов? Теоретически, аудиторский комитет должен составлять проект документа, в качестве совета директоров. Но на практике главную роль по составлению документа берет на себя директор по внутреннему аудиту, он также предлагает председателю аудиторского комитета внести изменения в уже существующие стандарты. В то время как внутренние стандарты санкционируют работу, которая должна быть выполнена, члены аудиторского комитета могут быть не в состоянии спроектировать все детальные требования стандарта.

Директор по внутреннему аудиту обычно работает совместно с председателем аудиторского комитета для представления стандартов на утверждение аудиторскому комитету и всему совету директоров. В дополнение к стандартам специфическая сущность и спектр обязанностей внутренних аудиторов перед аудиторским комитетом должны быть описаны и формализованы. Они могут включать периодическое написание аудиторских отчетов, проведение регулярных совещаний с аудиторским комитетом, а также как права, так и обязанности внутренних аудиторов, связанных с доступом к аудиторскому комитету. Тогда как этот вопрос обычно не нуждается в официальной резолюции аудиторского комитета, обе стороны должны ясно понимать обязанности внутренних аудиторов по представлению отчетов и посещению совещаний с аудиторским комитетом.

Принятие внутренних стандартов с соответствующей защитой интересов всех сторон означает, что внутренний аудит освобожден от всех барьеров, которые могли бы препятствовать даже необходимым объяснениям для аудиторского комитета. Утверждение в стандартах характера отношений между внутренними аудиторами и аудиторским комитетом крайне важно с той точки зрения, что внутренние аудиторы каждый день взаимодействуют с менеджерами компании. Тогда как директор по внутреннему аудиту избирается аудиторским комитетом, другие члены аудиторской группы принимаются на работу и получают зарплату от организации, а не независимого аудиторского комитета.

Менеджеры высшего звена часто забывают об особых подотчетных отношениях с внутренними аудиторами. Необходимость соответствующих стандартов с этой точки зрения часто опускается руководством на почве того, что не существует никаких ограничений независимости внутренних аудиторов. Тем не менее, хорошие аудиторские стандарты, утвержденные аудиторским комитетом, являются важным обеспечением корпоративного управления.

Утверждение планов и бюджетов по внутреннему аудиту. Аудиторский комитет в идеале должен был разработать общий перечень всех аудиторских нужд организации. Аудиторский комитет несет ответственность за контроль и одобрение всех внебюджетных планов департамента по внутреннему аудиту. Эта обязанность аудиторского комитета соответствует его роли конечного координатора всей аудиторской деятельности. В то время как руководство компании может иметь собственное мнение по поводу аудиторской деятельности и как она должна осуществляться, и в то время как директор по аудиту тоже имеет собственные взгляды по поводу того, что должно быть сделано, это все является обязанностью аудиторского комитета. Важен тот факт, что различные мнения ключевых сторон совместно обсуждаются и согласовываются, но последнее слово все равно за аудиторским комитетом.

Контроль за планированием внутреннего аудита, осуществляемый аудиторским комитетом необходим, если политика компании и планы на будущее должны быть установлены наиболее эффективно. Произошло введение новых аудиторских обязанностей с вступлением в силу Закона Сарбейнса-Оксли и все заинтересованные стороны должны понять природу общего плана аудита. Аудиторский

комитет должен выполнять роль координатора наивысшего уровня. Хотя существуют некоторые ограничения по поводу того, насколько активно аудиторский комитет может участвовать в процессе детального планирования, но его вовлеченность имеет большое значение. Обычно, председатель аудиторского комитета является наиболее активным участником контроля за планированием, но даже он ограничен временными рамками. Внутренние аудиторы должны подготовить для аудиторского комитета полный комплект документов о ежегодном планировании, в которых представлены детальные планы на приближающийся год, а также более длительные планы на будущее.

Кроме того, внутренние аудиторы должны подготовить отчеты об аудиторской деятельности в прошлом периоде и сделать переоценку ее масштаба, чтобы аудиторский комитет мог понять важные проблемы, выявленные при предыдущих проверках. Хотя внутренние аудиторы отчитываются перед аудиторским комитетом на регулярной основе, подобные суммирующие отчеты позволяют выявить сферы особого внимания аудиторов в предыдущем периоде, а также выявить возможные пробелы в аудиторской деятельности.

Директор по аудиту представляя такой отчет, перечисляет особенности каждой проверки комитету, подкрепляя деталями ответы на вопросы и обсуждая эти детали. Суммирующий отчет о деятельности в прошедшем периоде крайне важен, так как он показывает области, которые были запланированы в плане на предыдущий год, и можно проследить успешность выполнения этого плана.

Во многих компаниях ежегодные планы аудита разрабатываются как путем анализа внутреннего аудиторского риска, так и путем обсуждения с менеджерами высшего звена и аудиторским комитетом. Менеджеры и комитет могут предложить потенциальные сферы для внутренней проверки. Внутренние аудиторы должны развивать план, но в условиях ограниченности бюджета и ресурсов. Если аудиторский комитет предложил провести проверку какой-либо особой сферы, но аудиторы не могут провести запланированный аудит в связи с какими-либо ограничениями, директор по аудиту должен сообщить об этой нехватке аудиторскому комитету.

Рассмотрение и работа над важными фактами, выявленными в ходе аудита. Одной из наиболее важных обязанностей аудиторского комитета является рассмотрение и принятие мер относительно серьезных нарушений, обнаруженных в ходе аудита и представленных

ных комиссии внутренними и внешними аудиторами и менеджерами. Тогда как аудиторский комитет несет ответственность за все эти вопросы, здесь делается акцент на важности внутренней аудиторской отчетности на регулярной и срочной основе в отношении обнаруженных нарушений. Это происходит путем передачи внутренними аудиторами своих отчетов аудиторскому комитету, что является частью требований Закона Сарбейнса-Оксли. В то время как внутренние аудиторы не должны фильтровать обнаруженные нарушения и только сообщать о них аудиторскому комитету, эффективность будет повышена, если внутренние аудиторы будут также подавать информацию о статусе нарушения и мер по воздействию на него. Пример 4 представляет собой пример отчета о подобных нарушениях в компании ХХХ.

Реакция на серьезные нарушения требует понимания, компетенции и взаимодействия различных сторон — внутренних аудиторов, менеджеров, внешних аудиторов и аудиторского комитета. В пределах своих обязанностей внутренние аудиторы должны не только предоставлять отчеты о нарушениях, но и осуществлять контроль и оценку правильности предпринятых мер.

Пример. 4

Компания ХХХ

Аудиторский комитет при совете директоров.

***Нарушения, обнаруженные внутренними аудиторами. —
31 Мая 20ХУ***

Статус нарушений, выявленных в предыдущих периодах

- 1. Январь ХХ — Планы по ликвидации последствий бедствия не были проверены. — Открыт*
- 2. Июль ХХ — Недостаточно качественная охрана завода — Открыт*
- 3. Октябрь ХХ — Федеральная форма С-1 не закончена — Исправлено*
- 4. Ноябрь ХХ — Недостаточно хорошее планирование для производственного подразделения — В процессе*

Новые нарушения:

- 1. Март ХУ — Плохой контроль за информационной системой — Открыт*

2. Март ХУ — Не представлены отчеты Федеральной комиссии по вопросам трудоустройства — Открыт

Аудиторский комитет и внешние аудиторы. Главная обязанность аудиторского комитета состоит в найме независимой внешней аудиторской фирмы, утверждении предложенного ими бюджета и плана аудита и публикации подтвержденной аудиторами финансовой отчетности. В соответствии с законом Сарбейнса-Окли внешние аудиторы не могут больше производить и утверждать оценку внутреннего контроля.

Кроме того, независимым аудиторским фирмам запрещено предоставлять услуги по внутреннему аудиту организациям, в которых они проводят обязательный аудит. Аудиторские комитеты должны знать об этих изменениях. Закон требует, чтобы аудиторский комитет утверждал все услуги внешних аудиторов, включая письма-подтверждения, а также какие-либо неаудиторские услуги, предоставленные внешними аудиторами. Внешним аудиторам все еще позволено предлагать услуги по налоговому консультированию. Внешним аудиторам запрещено предлагать следующие сопутствующих услуг одновременно с проведением аудита финансовой отчетности:

- Ведение учета и другие услуги, касающиеся учетных записей и финансовой отчетности клиента, у которого проводится аудит.
- Проектирование и внедрение информационной финансовой системы.
- Оценочные услуги и заключения о справедливости цен
- Услуги по внутреннему аудиту
- Услуги, касательно кадровой и управленческой политики.
- Брокер, дилер, советник по инвестициям
- Юридические услуги и другие экспертные услуги, не имеющие отношения к аудиту.
- Иные услуги, запрещенные РСАОВ.

Хотя внешним аудиторам запрещено предлагать подобные услуги, компании все равно в них нуждаются и будут их привлекать. Они должны рассматриваться как особенные договорные отношения и будут являться частью годового финансового отчета.

Программы по разоблачению противоправных действий и кодексы поведения. В соответствии с требованиями Закона

Сарбейнса-Оксли аудиторский комитет должен определять порядок проведения денежных поступлений, удержаний, рассмотрения жалоб касательно учета, внутреннего контроля и проблем аудита, включая порядок конфиденциальной и анонимной подачи информации сотрудниками организации по сомнительным вопросам бухгалтерского учета и аудита. Директор по внутреннему аудиту является единственным связующим звеном между аудиторским комитетом и компанией без посредников в виде исполнительного или финансового директора.

Внутренние аудиторы должны предлагать аудиторскому комитету, а чаще финансовому эксперту, свои услуги по утверждению документов и осуществлению взаимодействия по следующим вопросам:

- *Документирование сведений о нарушениях, сообщенных сотрудниками.* Закон Сарбейнса-Оксли требует, чтобы аудиторский комитет устанавливал официальную систему доносов, в соответствии с которой сотрудники должны высказывать свое мнение по поводу неверного с их точки зрения решения вопросов аудита и контроля без опасения быть за это наказанными. В больших компаниях может также действовать кодекс этики, в соответствии с которым эти вопросы могут быть безопасно урегулированы. Когда у небольших компаний нет соответствующих ресурсов, внутренние аудиторы компаний взаимодействуют с лицами, сообщающими о нарушениях, и фиксируют дату, время и имена соответствующих лиц для проведения расследования и ликвидации нарушений. В связи с опытом по составлению отчетов, внутренние аудиторы являются лучшими специалистами компании по решению такого рода проблем. В любом случае, закон Сарбейнса-Оксли налагает на аудиторский комитет ответственность по созданию и контролю за системами доносов.
- *Контроль за системой доносов.* Более важной, чем просто фиксация первоначальных сообщений о нарушениях, является документация указаний о последующих расследованиях и соответствующих контрольных действиях. Хотя закон не предполагает никаких вознаграждений, должна быть создана полная документация, освещающая все действия, как и при чистой прибыли. Подобные программы являются очень важными, так

как сотрудник сообщает о нарушениях, позже оказывается, что информация стала широко известной, сотрудник может предпринять какие-либо юридические действия в против компании.

- **Кодекс этики.** Закон возлагает на аудиторский комитет ответственность по введению кодекса этического поведения либо для всей компании, либо только для высшего руководства, например исполнительного директора или финансового директора. Смысл в введении ряда правил по надлежащему управлению и в том, чтобы высшее руководство подтвердило, что они ознакомились с правилами и согласны придерживаться их. Внутренние аудиторы могут играть ведущую роль в оказании помощи аудиторскому комитету по введению подобных программ не только для ограниченного круга руководителей, но и для всей компании.

Другие задачи аудиторского комитета. После вступления в силу закона Сарбейнса-Оксли аудиторские комитеты получили возможность довольно быстрого получения вопросов и запросов по поводу различных проблем аудита и бухгалтерского учета. Внутренний аудит может действовать в качестве секретаря аудиторского комитета по документированию и решению этих вопросов. Многие вопросы, обсуждаемые в этой главе выделяют области, в которых внутренний аудит может оказать поддержку аудиторскому комитету по выполнению административной рутинной повседневной работы, необходимой в соответствии с требованиями закона.

Даже в очень больших корпорациях аудиторский комитет не может состоять более, чем из 6 членов, а в небольших компаниях он обычно состоит только из 2. Кроме того, типичный член комитета — это очень крайне занятой управляющий, который входит в состав различных комитетов (правлений) и которому оказывается очень небольшая административная поддержка. В то время как сотрудники, оказывающие помощь исполнительному директору и финансовому директору, выполняют множество обязанностей, новые правила закона требуют, чтобы аудиторский комитет действовал независимо. Департамент внутреннего аудита является единственным, оказывающим помощь аудиторскому комитету.

В соответствии с новым законом аудиторский комитет играет новую важную роль, а внутренний аудит единственный оказывает ему поддержку в выполнении этих задач. Директор по аудиту имеет

возможность непосредственного взаимодействия с аудиторским комитетом, которое осуществляется с помощью регулярных совещаний и конфиденциальных индивидуальных совещаний. В прошлом для многих организаций это было просто формальностью и действительно взаимодействие было ограничено. Закон Сарбейнса-Оксли изменил эти правила.

Аудиторскому комитету и конечно назначенному финансовому эксперту были даны новые обязанности. Внутренние аудиторы оказывают поддержку аудиторскому комитету по исполнению их новых обязанностей с помощью тесного взаимодействия с комитетом и ведения для него некоторой документации. Быстрый рост ожиданий общественности, соответствующее влияние на ответственность организаций, а следовательно рост аудиторских комитетов привели к новым потребностям компаний. В результате, появились новые расширенные требования к службам внутреннего аудита, которые приводят к новым проблемам и возможностям. Закон изменил многое, и внутренние аудиторы должны быть в курсе роста значения аудиторского комитета. Внутренние аудиторы должны, как собственно соответствовать требованиям закона, так и осуществлять активное взаимодействие со своими аудиторскими комитетами, чтобы достигнуть основной цели — принести максимальную пользу компании.

ГЛАВА 4.

Изменения представления баланса в России

Учетные системы оперативно реагируют на изменения происходящие в реальной экономике. Так, бухгалтерский баланс с 1990 года претерпел значительное количество изменений. Это было связано с переходом от плановой экономике к рыночной, что послужило основной причиной в изменении функции бухгалтерского баланса. Также значительно изменился и круг пользователей данной информации, и если раньше основным пользователем было государство, то теперь собственник компании, акционеры, инвесторы и прочие. Все это требовало приведения бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики. За последние 20 лет произошли значительные изменения в представлении бухгалтерского баланса. Логично предположить, что этапы реформирования формы бухгалтерского баланса связаны с внесением изменений в правила бухгалтерского учета. Так как при корректировке существующих или введении новых правил бухгалтерского учета форма бухгалтерского баланса также должна быть пересмотрена на предмет соответствия и отсутствия противоречий с действующими правилами бухгалтерского учета. Другими совами, эволюция представления бухгалтерского баланса в большей степени зависит от приказов о формах бухгалтерской отчетности, то необходимо рассмотреть эти нормативные документы более детально.

Весь процесс эволюции бухгалтерского баланса в РФ за период 1990–2011 гг. представлен в виде следующей схемы:

Схема 1.

Эволюция бухгалтерского баланса в РФ за период 1990–2011 гг.

	приказ № 97 от 12.11.1996	приказ № 4н от 13.01.2000	приказ 67н от 22.07.2003	приказ 66н от 02.07.2010
1990	1996	2000	2003	2011 год

В 2012 г. Были внесены вновь изменения в структуру и содержание бухгалтерского баланса.

В период с 1990 года по 1996 год ежегодно Министерство Финансов СССР, а затем Министерство Финансов РФ публиковали письма «об объеме и формах годового бухгалтерского отчета». Приказ Министерства Финансов РФ от 12.11.1996 № 97 «О годовой бухгалтерской отчетности организации» с Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности был первым нормативным документом, регулирующим представление финансовой отчетности на законодательном уровне. Для того чтобы определить основные тенденции эволюции формы бухгалтерского баланса сравним форму приведенную в данном приказе и в следующем. Следующий приказ был издан Министерством Финансов РФ от 13.01.2000 № 4н «О формах бухгалтерской отчетности». Постатейное сравнение форм баланса дает следующие выводы:

1. К 2000 году в структуре баланса произошли значительные изменения. Из актива баланса был убран целый раздел «убытки прошлых лет». В данном разделе отражались дебетовые остатки на соответствующих балансовых счетах. Таким образом, была исправлена методологическая ошибка, поскольку данный раздел не является имуществом и должен отражаться в пассиве баланса, в противном случае это приводит к необоснованному завышению актива баланса.
2. В балансе, утвержденном приказом Минфина РФ № 4н от 13.01.2000, были добавлены и убраны некоторые статьи и расшифровки к ним. В балансе появилась такая статья как «Доходные вложения в материальные ценности», а также были добавлены расшифровки к следующим статьям:
 - Краткосрочные финансовые вложения — Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев;
 - Нематериальные активы — Деловая репутация организации
 - Из баланса были убраны такие статьи как:
 - Инвестиции в зависимые общества
 - Фонд накопления
 - Фонды потребления

Также была убрана расшифровка к статье «Запасы» — «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы»

3. Некоторые статьи баланса были переименованы:
 - «Долгосрочные пассивы» в «Долгосрочные обязательства»;
 - «Краткосрочные пассивы» в «Краткосрочные обязательства»;

- «Задолженность по оплате труда» в «Задолженность перед персоналом организации»;
 - «Задолженность по социальному страхованию и обеспечению» в «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами»;
 - «Расчеты по дивидендам» в «Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов».
4. В новой форме не указывались номера счетов, за счет которых формировалась статья.
 5. К существенным отличиям в порядке формирования баланса можно отнести установленное пунктом 17 Методических рекомендаций правило, что если какой-то показатель в бухгалтерской отчетности должен вычитаться из соответствующих показателей (данных) или имеет отрицательное значение, то этот показатель должен показываться в круглых скобках. В бухгалтерском балансе это имеет отношение к таким показателям, как «Непокрытый убыток прошлых лет», «Непокрытый убыток отчетного года».
 6. Поскольку организации имеют право на основании образцов форм, утвержденных Приказом Минфина № 4н, разрабатывать свои отчетные формы, то в Методических рекомендациях утвержденных приказом Минфина РФ № 4н в отличие от Инструкции № 97 нет ссылок на номера строк отчетных форм.
Следующим этапом эволюции бухгалтерского баланса было издание приказа Министерством Финансов РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В приложении 3 приведено постатейное сравнение формы баланса, утвержденного приказами Министерства Финансов РФ № 4н от 13.01.2000 и № 67н от 22.07.2003. Были внесены следующие изменения:
 1. Организация должна расшифровывать статьи баланса исходя из принципа полноты и существенности (показатель существенности 5 % от валюты баланса). При этом расшифровки должны приводиться в Приложениях к бухгалтерскому балансу (форма № 5). Соответственно из формы бухгалтерского баланса были убраны расшифровки многих статей.
 2. В бухгалтерском балансе появились принципиально новые статьи такие как «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства».

Это связано с внесением изменений в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», где под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах. А под отложенным налоговым обязательством понимается та часть, отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В статье «Отложенные налоговые активы», добавленной в раздел «Внеоборотные активы» отражается дебетовое сальдо по счету 09 «Отложенный налоговый актив». В статье «Отложенные налоговые обязательства», добавленной в раздел «Долгосрочные обязательства» отражается кредитовое сальдо по счету 77.

3. Изменения так же коснулись и раздела «Капитал и Резервы». Это связано с появлением нового ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», в соответствии с которым «Собственные акции, выкупленные у акционеров» были перенесены из актива баланса в пассив. Выкупленные собственные акции означают уменьшение собственного капитала, соответственно они должны отражаться как регулирующий счет к счету 80 «Уставный капитал» и отражаться в пассиве баланса.

4. Из бухгалтерского баланса были убраны статьи: «Фонд социальной сферы» и «Целевые финансирования и поступления».

Что касается фондов социальной сферы, то объекты, право собственности, на которые подтверждено документами, должны быть отражены в соответствии с правилами ПБУ 6/01. «Целевые финансирования и поступления» исключена только для коммерческих организаций, некоммерческие же должны вписать ее самостоятельно вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В случае, если коммерческая организация получила помощь от государства, то в соответствии с ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденному приказом Минфина РФ от 16.10.2000 N 92н, она должна отражаться в разделе «Краткосрочные обязательства» по строке «Доходы будущих периодов».

5. В бухгалтерском балансе, утвержденном приказом Минфина РФ № 67н от 22.07.2003 строки «Нераспределенная при-

быль прошлых лет», «Непокрытый убыток прошлых лет», «Нераспределенная прибыль отчетного года», «Непокрытый убыток отчетного года» были объединены в одну строку «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Приказом Минфина от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности», были утверждены формы бухгалтерской отчетности, и соответственно, признан утратившим силу Приказ Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О годовой бухгалтерской отчетности организаций». Приказ Минфина № 66н вступает в силу, начиная с отчетности за 2011 год. Постатейное сравнение форм бухгалтерского баланса, утвержденных в соответствии с данными приказами, привело к изменениям в форме бухгалтерского баланса:

1. В новой форме бухгалтерского баланса организации самостоятельно будут определять детализацию показателей по статьям, а дополнительное раскрытие информации будет изложено в соответствующих пояснениях.
2. Состав статей бухгалтерского баланса значительно сократился. Были убраны расшифровки таких статей как:
 - «Запасы»;
 - «Дебиторская задолженность»;
 - «Кредиторская задолженность»;
 - «Резервный капитал».

В новом балансе была добавлена графа, которая представляет собой отдельный столбец справа от перечня статей баланса, где должен указываться номер пояснений, в которых приводится информация по данной строке бухгалтерского баланса, необходимая для оценки заинтересованным пользователям финансового положения организации.

3. В бухгалтерском балансе, начиная с отчетности за 2011 год, появились такие статьи как:
 - «Результаты исследований и разработок» в разделе «Внеоборотные активы»;
 - «Переоценка внеоборотных активов» в разделе баланса «Капитал и резервы»;
 - «Резервы под условные обязательства» в разделе «Долгосрочные обязательства».
4. Из состава внеоборотных активов бухгалтерского баланса исключена статья «Незавершенное строительство». Также

убрана «Справка о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах».

5. Сведения в бухгалтерском балансе теперь будут отражаться на отчетную дату указанного периода и на 31 декабря, как предыдущего года, так и того, который ему предшествует. Для этих целей теперь предусмотрены три графы вместо двух.

Подводя итог данного исследования можно сделать вывод, что на протяжении всего исследуемого периода происходило последовательное изменение форм бухгалтерского баланса. Так как с 1992 года реформирование системы бухгалтерского учета проходило в соответствии с МСФО, то и новые ПБУ были составлены с учетом требований МСФО. Так как формы бухгалтерского баланса пересматривались в основном при изменениях в ПБУ, то можно говорить о непосредственном влиянии МСФО на форму бухгалтерского баланса.

К последним изменениям, повлиявшим на сближение балансов можно отнести представление числовой информации в балансе на конец, а не на начало отчетных периодов, а также появление пояснений к статьям баланса и уменьшение детализации этих статей

Важным шагом в этом процессе реформировании формы бухгалтерского баланса стало ликвидирование противоречий между приказом о формах бухгалтерской отчетности и ПБУ, особенно это касается ПБУ 4/99. В частности, теперь форма бухгалтерского баланса удовлетворяет требованиям:

- п. 28 ПБУ 4/99, в котором говорится о том, что бухгалтерский баланс должен содержать ссылки на пояснения к отдельным статьям этих форм.
- п. 20 ПБУ 4/99, согласно которому дебиторская задолженность в оборотных активах не подразделяется на долгосрочную и краткосрочную.

За счет введения новой статьи «Резервы под условные обязательства» новая форма баланса ведет к увеличению уровня субъективности. Несмотря на то, что статья содержит в своем названии слово «условные», отражаются по ней, тем не менее, оценочные обязательства, этот казус связан с тем, что приказ о новых формах отчетности вышел по времени раньше, чем было изменено ПБУ 8/01. Новое ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» вводит новую категорию — оценочное обязатель-

ство, в отличие от условного, оценочное обязательство признается в учете и, соответственно, отражается в балансе, по вышеуказанной статье. Таким образом, сделан еще один шаг на пути к более достоверному представлению баланса.

Следует отметить, что в Приказе № 66н содержится информация о том, что в новой форме бухгалтерского баланса организации самостоятельно будут определять детализацию показателей по статьям. Предполагается её дополнительное раскрытие в соответствующих пояснениях, но это не требование, а лишь предоставление возможности, и логично предположить, что не все организации будут придерживаться данных рекомендаций и составлять пояснения. Таким образом, это может привести к потере информации для экономически заинтересованных пользователей, как на микроуровне отдельного предприятия, так и на макроуровне, поскольку в органах статистики будут накапливаться также неполные данные.

Следует отметить, что изменения форм баланса сопровождались отказом от связи со статистикой национальных счетов при ликвидации нумерации статей баланса. Это положение было быстро исправлено. В противном случае статистика лишилась бы единственной непрерывно ведущейся информационной базы о состоянии имущества организаций.

ГЛАВА 5.

Современные направления реформы российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета

Проводимая в настоящее время в России реформа — это сложный комплексный процесс, направленный на создание системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, соответствующей требованиям пользователей финансовой информации в рыночной экономике. Наряду с развитием национальных систем бухгалтерского учета и отчетности, происходят изменения в методологии и практике финансовой отчетности. Развитие и совершенствование рыночных отношений в России привело к созданию международной системы финансовой отчетности по данным бухгалтерского учета.

На сегодняшний день в российском законодательстве существует четыре уровня нормативного регулирования: федеральный, нормативный, методический и инициативный. «Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности»¹. Закон «О бухгалтерском учете» определяет базовые правила формирования и представления бухгалтерской отчетности: состав, адреса и сроки представления, классификацию отчетности по периодам ее составления, признаки организаций, обязанных публиковать бухгалтерскую отчетность.

Положения по бухгалтерскому учету определяют базовые нормы учета и представления в отчетности отдельных объектов и операций. Следует выделить ПБУ 4/99, которое представляет наиболее полный словарь терминов бухгалтерского учета, формулирует принципы формирования отчетности, ее состав и содержание конкретных форм.

Приказ № 112 от 30.12.1996 «О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетно-

¹ Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ст. 1, п. 3.

сти» дает рекомендации по составлению отчетности организацией с наличием дочерних и зависимых обществ.

Приказы о формах бухгалтерской отчетности объединяют положения по бухгалтерскому учету и закон, уточняют их содержание, строго устанавливают формы отчетности. Также в приказах указано, каким организациям обязательно предоставлять, а какие освобождены от предоставления части форм бухгалтерской отчетности

Использование международных стандартов направлено, прежде всего, на совершенствование функционирования и обеспечение прозрачности российской экономики за счет приведения в соответствии требованиям международных стандартов бухгалтерского учета принципов бухгалтерского учета. Новые стандарты и правила необходимы для облегчения предоставления предприятиями понятной и надежной информации пользователям. Параллельно с изменениями системы бухгалтерского учета у российских хозяйствующих субъектов появится возможность усовершенствовать систему управленческого учета и систему внутреннего контроля.

При переходе российских компаний на МСФО следует учитывать, что данные стандарты унифицируют следующие требования бухгалтерского учета:

- Содержание отчетности;
- Критерии внесения в отчетность различных ее элементов;
- Правила оценки элементов отчетности;
- Объем предоставляемой в отчетности информации.

При переходе российских компаний на МСФО за основу принимаются стандарты, разработанные Международным комитетом стандартизации бухгалтерского учета, которые являются едиными для развитых стран.

Реформирование системы бухгалтерского учета, предназначенное для перехода на международные стандарты, было начато в 1993 году и связано с принятием государственной программы «О переходе Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями рыночной экономики», утвержденная Постановлением Совета Министров — Правительства Российской Федерации от 12.02.1993 г. № 121.

Важным документом, отражающим изменения системы бухгалтерского учета, является Концепция Бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренная Методологическим советом по бух-

галтерскому учету при Министерстве финансов РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров России 29 декабря 1997 г. В основу концепции были положены базовые принципы МСФО. По сути, в ней намечены основные задачи по реорганизации российского бухгалтерского учета.

В период плановой экономики главным потребителем информации, формирующейся в бухгалтерском учете, выступало государство в лице отраслевых министерств и ведомств, планирующих органов, органов государственной статистики и финансовых органов¹. С переходом к рыночной экономике заинтересованными пользователями могут быть реальные и потенциальные инвесторы, работники, работодатели, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом².

Практическая реализация перехода российской учетной системы к рыночным условиям хозяйствования начала осуществляться после принятия «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утверждённой Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.1998 г. № 283.

В Программе обоснована необходимость существенного изменения существующих норм и правил бухгалтерского учета в связи с изменением системы общехозяйственных отношений, а также гражданско-правовой среды. Также определены цель и задачи перехода на МСФО.

Цель реформирования бухгалтерского учета — приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности³.

Задачи реформирования:

- Сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

¹ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. №121

² Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. №121

³ Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утверждённая Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. №283.

- Обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- Оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.¹

Программой предусмотрен План мероприятий по ее реализации. Данный План постепенно реализуется, хотя и со значительным срывом сроков. Например, проектом предусмотрено внесение изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете», срок выполнения обозначен как декабрь 1999 г., — но на сегодняшний день принципиальные изменения не вносились, что не позволяет организациям соблюдать определенные принципы учета, такие как принцип начисления и другие.

Для повышения качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям по решению Правительства Российской Федерации была разработана Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу от 01.07.2004 г. № 180.

Целью концепции является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации. В частности, функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др.). Суть дальнейшего развития состоит в активизации использования МСФО для реализации этой функции путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса².

Концепцией предусматривается дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности, которое будет осуществляться по следующим основным направлениям:

¹ Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. №283.

² Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, утвержденная Министерством Финансов РФ от 01.07.2004 г. №180

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности¹.

В отношении такого направления, как изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, согласно Концепции, должна происходить активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской профессии². Но на сегодняшний день пока не происходит изменений в статусе профессионального бухгалтерского сообщества.

Направления развития теоретических и практических подходов к составлению финансовой отчетности и вхождение России в мировой рынок потребовало сближения международной и национальной систем бухгалтерского учета и отчетности; разделения бухгалтерского учета на финансовый, управленческий, налоговый; формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения; составления рабочего плана счетов и внутренней бухгалтерской отчетности. В соответствии с российской системой бухгалтерского учета составляются такие формы промежуточной и годовой отчетности, как бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2) и пояснения к ним, то есть отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительная записка. В соответствии с международной системой бухгалтерского учета финансовая отчетность включает отчет о финансовом положении, отчет о совокупном доходе, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, учетную политику и пояснения.

¹ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, утвержденная Министерством Финансов РФ от 01.07.2004 г. № 180

² Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, утвержденная Министерством Финансов РФ от 01.07.2004 г. №180

Бухгалтеры, налоговые органы, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы ожидают внесения в Госдуму законопроекта «О бухгалтерском учете». Первый вариант данного правового документа был опубликован на сайте Минфина России 28 июля 2006 года. Данный проект подготовлен в целях реализации Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. В проекте учтены предложения, поступившие в ходе широкого общественного обсуждения в начале 2006 года.

У многих специалистов возникло множество замечаний и расхождений с Минфином России, который разработал законопроект «О бухгалтерском учете».

Во-первых, по мнению экспертов, целью закона должно быть удовлетворение информационных потребностей пользователей финансовой отчетности в интересах принятия ими экономических решений. А в соответствии с законопроектом целью закона является установление единых требований к бухгалтерскому учету, а также создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета.

Во-вторых, целесообразно исключить из законопроекта статьи 9 «Первичные учетные документы», 10 «Регистры бухгалтерского учета», 11 «Инвентаризация активов и обязательств», 12 «Денежное измерение объектов бухгалтерского учета». Это позволит вносить оперативные изменения в правила, регулирующие ведение бухгалтерского учета, по мере развития Международных стандартов финансовой отчетности.

В-третьих, согласно законопроекту возникает сложная система документов: национальные стандарты, отраслевые стандарты, разъяснения национальных и отраслевых стандартов. Стандарты будут приниматься разными органами регулирования, что создаст высокий риск правовых расхождений между ними. По мнению экспертов, необходима единая система стандартов финансовой отчетности, принимаемых по единой процедуре и единым органом.

В целом, российские национальные стандарты бухгалтерского учета достаточно схожи с международными стандартами финансовой отчетности. Это позволяет при ведении учета по российским стандартам значительно упростить процесс подготовки отчетности, составленной в соответствии с международными стандартами.

Но так же есть и значительные различия между международными стандартами и российской системой бухгалтерского учета, которые можно объяснить различными факторами, такими как пользователи финансовой отчетности, роль профессиональных объединений бухгалтеров и аудиторов в процессе разработки и принятии стандартов и правил учета и отчетности, а так же в их практическом применении.

Пользователями финансовой отчетности по международным стандартам являются инвесторы, акционеры, работники организаций, а по российским стандартам — в первую очередь налоговые службы и другие контролирующие органы.

В процессе разработки и принятия стандартов и правил учета и отчетности по международным стандартам роль профессиональных бухгалтеров значительна, а то время как по российским стандартам значительную роль занимает государственное регулирование.

Рассмотрены, опираясь на официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации, несоответствия российских стандартов международным на примере основных требований к составлению учетной политики и к бухгалтерской отчетности.

В части различий основных требований к составлению учетной политики можно выделить следующие:

- Учетная политика, составленная в соответствии с международными стандартами, ориентирована на подготовку финансовой отчетности, а в соответствии с российскими стандартами — на ведение учета.
- Существенность в международных стандартах является самостоятельным критерием, а по российским правилам существенность определяется применительно к раскрытию способов ведения бухгалтерского учета. При этом в российских стандартах указан возможный количественный критерий существенности.
- Так как международные стандарты ориентированы на подготовку финансовой отчетности, то в них отсутствуют определения требования непротиворечивости и рациональности. По этой же причине в международных стандартах отсутствуют положения, регламентирующие организационные элементы учетной политики.
- В отличие от российских стандартов международные устанавливают критерии и иерархию источников, которыми следует руководствоваться при формировании учетной политики по

элементам, которые не урегулированы действующими нормативными актами.

- В международных стандартах, в отличие от российских не содержатся указания на порядок вступления в силу измененной учетной политики, то есть международные стандарты не запрещают применять изменения учетной политики в течение года, при условии сравнительных показателей отчетности за отчетные периоды и корректировки данных за отчетный период.

В части различий основных требований к бухгалтерской отчетности можно выделить следующие:

- В международных стандартах, в отличие от российских, отсутствует жесткое закрепление отчетной даты, валюты представления отчетности и используемого языка для составления отчетности. Вследствие этого международные стандарты предполагают более гибкий подход к формату представления финансовой отчетности.
- Международные стандарты финансовой отчетности содержат более подробное регламентирование информации, которая подлежит раскрытию в отчетности, если организация отступает от установленных правил учета.
- В российских стандартах отсутствуют указания на то, в каких конкретных случаях допускаются отступления от последовательного представления финансовой отчетности.
- В российских стандартах, в отличие от международных, отсутствуют определения активов, обязательств и капитала.
- Международные стандарты, в отличие от российских, не требуют обязательного представления промежуточной финансовой отчетности.
- В российских стандартах не определена возможность представления активов и обязательств в порядке убывания ликвидности. В отличие от российских, международные стандарты предусматривают возможность компаний группировать активы и обязательства как долгосрочные и краткосрочные, с учетом внутренней группировки их по степени ликвидности.
- В российских стандартах не допускается использование нетто-метода.

- В российских стандартах не установлен порядок раскрытия движения денежных средств по отчетным сегментам.
- В отличие от международных стандартов в российских отсутствуют требования о раскрытии информации в отношении политики управления капиталом.

Различия российских стандартов от международных в основных требованиях к составлению учетной политики и к бухгалтерской отчетности обусловлены тем, что российские стандарты в большей степени ориентированы на юридическую форму, процедуры учета и строгие требования к документации и в меньшей степени — на экономическое содержание операций. Это в основном объясняется тем, что российские стандарты основаны на требованиях Федерального закона «О бухгалтерском учете», положениях Гражданского кодекса, инструкциях и правилах в области учета и отчетности.

На сегодняшний день принципы бухгалтерского учета по-прежнему существенно отличаются друг от друга, но российское правительство работает над конвергенцией международных и российских стандартов.

В 2007 г. Александр Сергеевич Бакаев, в то время начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России, отметил в одном из своих выступлений, что развитие российской системы бухгалтерского учета ориентировано на международные стандарты финансовой отчетности. По его словам, можно выделить три направления применения международных стандартов финансовой отчетности в России:

1. Непосредственное применение международных стандартов для составления консолидированной финансовой отчетности определенными группами организаций.
2. Разработка национальных стандартов учета на основе международных.
3. Рассмотрение возможности применения международных стандартов на уровне не только консолидированной финансовой отчетности, но и индивидуальной бухгалтерской.¹ Данное направление пока является теоретическим.

По мнению А. Л. Кудрина принятие международных стандартов не будет означать того, что Россия отойдет от своих национальных

¹ Интервью у А. С. Бакаева «Развитие российской системы бухгалтерского учета ориентировано на МСФО». (Электронная версия: <http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2007/01/int160107bakaev.pdf>)

стандартов. В списке национальных стандартов 23 положения, а в МСФО — 41. При этом 12–13 национальных стандартов полностью совпадают с МСФО, а 10–13 стандартов в ближайшие годы будут максимально приближены к МСФО. Международные стандарты финансовой отчетности будут применяться в отношении крупных предприятий, они не будут касаться малых и средних компаний¹.

С 2011 г. МСФО стали частью российской учетной системы окончательно. Не только кредитные учреждения ведут учет на основе МСФО, но и общественно значимые компании. Кроме того составление консолидированной отчетности осуществляется только на основе МСФО.

¹ Высказывания А. Л. Кудрина информационным агентствам на совещании по вопросу формирования в России Международного финансового центра от 04.03.2011. (Электронная версия: <http://www1.minfin.ru/ru/press/speech/index.php?pg4=3&id4=12188>)

ГЛАВА 6.

Планирование и отчетность в рискориентированном аудите

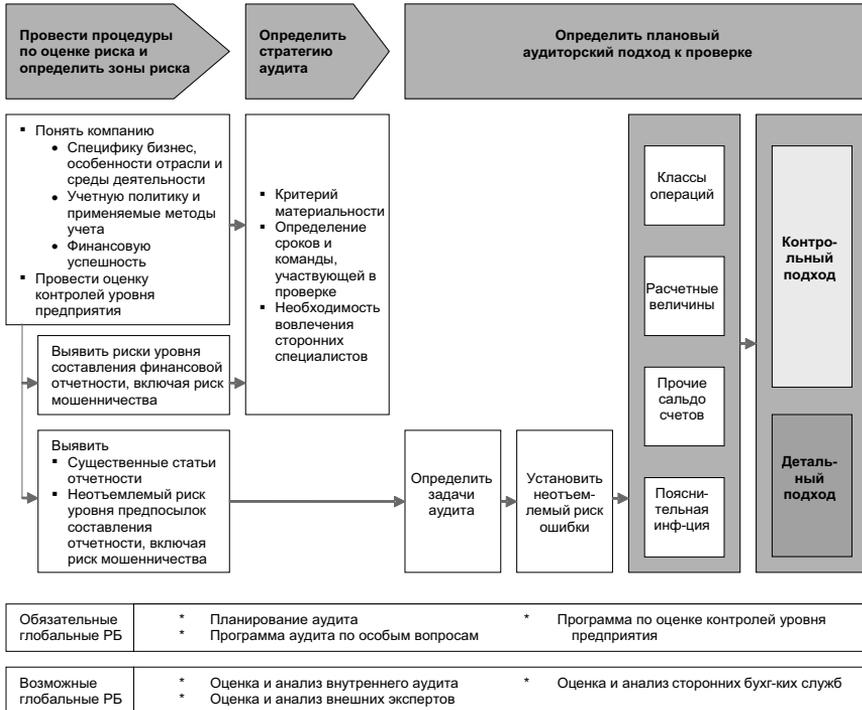
Согласно п. 3,4 федерального правила аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Планирование работы аудитора необходимо для того, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Исходя из этого, можно выделить следующие цели планирования аудита:

- Получить и понять бизнес компании, её область деятельности, бухгалтерскую политику и приёмы, финансовые результаты
- Понять и оценить структуру и применение контрольной среды компании, имеющей отношение к аудиту
- Оценить риск существенного искажения финансовой отчетности, включая риск ошибок и мошенничества
- Разработать стратегию аудита как ответ на эти риски, и
- Разработать плановый подход к существенным счетам и пояснительной информации

Организацию процесса планирования рискориентированного аудита можно проиллюстрировать следующей схемой:

Общая схема планирования рискоориентированного аудита



Постараемся раскрыть процесс планирования аудита более подробно на основе опыта ведущих аудиторских фирм. Его можно разделить на следующие 10 этапов:

1. Предварительная работа по проекту. Предварительная работа по проекту включает в себя следующее:

- Решение принимать или продолжать сотрудничество с клиентом. В том числе детальное рассмотрение следующих вопросов: добросовестность основных владельцев, ключевых фигур менеджмента и ответственных за управление компанией, соответствует ли компания и команда проекта этическим требованиям, включая требование независимости

- Достижения соглашения относительно условий контракта. В результате переговоров и достижения такой договоренности пишется письмо-обязательство клиенту.

2. Проведение стартового организационного совещания. Данное совещание может помочь в планировании процедур оценки рисков, которые должны быть проведены, чтобы получить достаточное понимание клиента и области его хозяйственной деятельности. Такое понимание является основополагающим для проведения аудита. В частности, оно устанавливает пределы, в которых аудитор может опираться на свое профессиональное мнение относительно оценки рисков существенного искажения финансовой отчетности.

Совещание, как правило, проводит менеджер или партнер для ключевых членов команды проекта. На совещание в частности обсуждается следующая информация:

- **Внутренняя информация аудитора** (связанная с вопросами этики и независимости, а также спецификой взаимоотношения с клиентом)
- **Внешняя информация** (отчеты аналитиков, публикации в прессе, информация о состоянии отрасли и др.)
- **Внутренняя информация компании** (пресс-релизы, отчеты руководства, бюджеты, прогнозы и др.)
- **Прошлогодняя аудиторская информация** (по планированию и по итоговому отчету о проверке)
- **Информация, связанная с вопросами мошенничества** (требования по погашению обязательств, процесс бюджетирования и планирования, премии руководства и ключевых сотрудников, участвующих в подготовке отчетности, изменение состава руководства, учетного отдела или отдела внутреннего аудита, тенденции цен запасов компании и др.)

3. Оценка масштаба проекта. При оценке масштаба проекта учитываются следующие факторы:

- **правила составления финансовой отчетности**, относящейся к данному проекту (в большинстве случаев, они будут соответствовать правилам государства, в котором зарегистрирован или ведёт деятельность клиент. Однако возможны случаи, когда выбор правил составления отчетности организации будет основан на местной практике, отраслевой

практике, нуждах пользователей и пр. Например, если конкуренты клиента используют МСФО, то и он также может решить что применение МСФО необходимо для его нужд).

- **аудиторские стандарты**, относящиеся к данному проекту (например, Международные аудиторские стандарты, национальные стандарты и/или законы, регулирующие эти стандарты).
- **специфика производства и её влияние на финансовую отчётность** (рассматривается, установлено ли местными правилами особые требования к отчётности в отрасли, где работает клиент (например, в банковских или финансовых организациях)
- **нормы и правила, установленные законодательством**
- **прочие условия договора**

4. Решения о стратегии аудита. Общая стратегия аудита устанавливает масштаб, время и указания относительно аудита и содержит указания по разработке более детального плана проверки. При этом в расчёт принимаются следующие вопросы:

- критерий существенности
- время необходимое на процедуры проверки
- разделение задания по командам, т.е. производится планирование и документирование роли, имён, и ключевых обязанностей членов команды проекта (человеческие и временные ресурсы, которые необходимо употребить в той или иной области, их количество, время использования, а также как ими управлять)
- переговоры с партнером компании, ответственным за проект
- необходимость привлечения прочих специалистов

5. Процедуры по оценке риска. Эти процедуры проводятся для того, чтобы понять специфику компании и её особенности её деятельности, включая внутренний контроль, а также определить риски существенных искажений финансовой отчетности, определить стратегию аудита и спланировать содержание, сроки и объём контрольных и детальных процедур.

Для оценки риска проводятся следующие процедуры:

- **опрос менеджмента и персонала компании**
- **аналитические процедуры** (они применяются для понимания клиента и специфики его деятельности, способствуют

выявлению необычных операций, событий или сумм, тенденций, которые могут повлиять на отчётность и проведение аудита)

- **наблюдение и осмотр** (наблюдение за операциями и действиями компании, просмотр документов и руководства по внутреннему контролю, посещение помещений клиента, прослеживание операций через информационные системы, имеющие отношение к финансовой отчётности)

6. **Понимание деятельности компании.** Данный этап, информация для которого получается посредством процедур оценки риска, состоит из определения влияния следующих аспектов:

- **бизнес, сфера деятельности и среда** (получение понимания законодательных ограничений, имеющих отношение к данной компании и отрасли, установить случаи несоответствия законодательству, включая возможные незаконные действия, оценить сущность и применение внутрифирменной политики, процедур и средств контроля на их соответствие законодательству, чтобы выявить несоответствия или незаконные приказы)
- **бухгалтерская политика и методы** (изучение следующих вопросов: законодательство, касающееся бухгалтерской отчётности, (в частности, новых ПБУ, спорных и непонятных моментов в законодательстве), изменения в учётной политике предприятия, влияние структуры клиента на бухгалтерскую отчётность)
- **финансовые результаты компании** (изучение следующих вопросов: внешние ожидания, анализ проведённый клиентом и аудитором, происшествия или условия которые вызывают сомнение в непрерывности деятельности организации)
- **внутренний контроль в организации** (его уровень будет оказывать влияние на контрольные процедуры в отношении классов хозяйственных операций, счетов учёта, и пояснительной информации)
- **обзор случаев или подозрений на ошибки или неэтичное поведение**, имеющих отношение к составлению бухгалтерской отчётности

7. **Совещание по оценке рисков.** Данное совещание проводится после проведения процедур по оценке риска, получения пони-

мания деятельности и специфики проверяемой организации, предварительной оценки значимости обнаруженных рисков. Совещание, как правило, проводит менеджер или партнер для всей команды проекта с целью подведения общего итога предполагаемых рисков на основе обмена мнениями и проанализированной информацией.

8. Отчёты о выявленных рисках. Задача отчетов о выявленных рисках состоит в выявлении и оценке рисков наличия существенной ошибки на уровнях:

- а) финансовой отчётности
- б) предпосылок достоверности в отношении классов хозяйственных операций, счетов бухгалтерского учёта и пояснительной информации.

Риск существенного искажения отчётности. В результате проведения аудиторской проверки собираются сведения, которые дают *разумную уверенность* в отношении достоверности отчетности. Термин «разумная уверенность» предполагает, что **аудиторские доказательства** не являются исчерпывающими и существует вероятность составления аудитором неверного мнения (иными словами, существует аудиторский риск).

Аудиторский риск — это функция от риска существенного искажения финансовой отчётности (риск того, что отчетность существенно искажена до начала проведения аудита) и риска того, что аудитор этого искажения не обнаружит (риск необнаружения). Аудиторский риск снижается при проведении тех или иных аудиторских процедур. Разумная уверенность достигается когда указанный риск снижается до приемлемо низкого уровня.

Для определения и оценки риска существенного искажения необходимо провести следующие процедуры:

- распознать риски посредством получения понимания бизнеса клиента и его среды, включая средства контроля, которые относятся к этим рискам
- соотнести определённые риски с возможным нарушением предпосылок достоверности составления отчетности
- определить, являются ли риски настолько значимыми, что могут стать причиной существенных ошибок в финансовой отчётности
- определить аудиторские процедуры, которые покрывали бы обнаруженные риски

Выявленные риски на уровне финансовой отчётности. К этим рискам чаще всего относятся риски существенного искажения отчётности вследствие мошеннических действий (например, подавление менеджментом внутреннего контроля клиента). В качестве ответных мер на эти риски можно рассматривать:

- повышение уровня профессионального скептицизма аудиторов, ангажированных на проект
- привлечение на проект более квалифицированных и опытных аудиторов, а также использование помощи экспертов
- осуществление более тщательного контроля за действиями аудиторов
- предполагать появление необходимости проведения непредвиденных процедур в ходе проверки, и/или
- осуществление общих изменений в содержании, сроках и объёме аудиторских процедур

На проведение аудита также влияет развитие и эффективность внутреннего контроля на предприятии. Малоразвитый внутренний контроль или обладающий незначительными полномочиями обычно приводит к мультипликативному эффекту в плане недостоверности отчётности и влияет на план аудиторской проверки.

Выявленные риски на уровне предпосылок достоверности. Под рисками на уровне предпосылок достоверности мы понимаем риск существенного искажения на уровне существенных статей (классов хозяйственных операций или сальдо счетов) и уровне пояснительной информации, потому как эта оценка напрямую влияет на определение сущности, сроков и объёма последующих аудиторских.

Наша задача состоит в том, чтобы в отношении существенных статей и пояснительной информации собрать достаточные аудиторские доказательства надлежащего содержания о выполнении поставленных целей аудита, таким образом, чтобы на заключительном этапе проверки можно было выразить мнение о финансовой отчетности в целом с приемлемо низким уровнем аудиторского риска.

9. Плановый аудиторский подход. Аудиторскую проверку необходимо планировать таким образом, чтобы она соответствовала установленному риску существенного искажения отчётности

Определение существенных статей и пояснительной информации. Необходимо выделить статьи и пояснительную информацию, которая является значимой. Под значимой понимается та инфор-

мация в отношении которой существует вероятность того, что она может содержать ошибки, которые по отдельности или в сочетании с другими могут привести к существенному искажению финансовой отчётности: как переоценке, так и недооценке статьи.

Определение релевантных предпосылок составления отчетности. На данном этапе определяются предпосылки составления отчётности для каждой существенной статьи и пояснительной информации и их соответствие установленным неотъемлемым рискам, включая риск мошенничества.

Определение задач аудита. В результате совмещения данных о существенных счетах и пояснительной информации с относящимися к ним предпосылками составления отчетности формируется перечень задач аудиторской проверки. В ходе проведения аудита перечень задач может как увеличиться, так и уменьшится в результате выявления дополнительных существенных фактов.

Определение неотъемлемого риска ошибки. Для определения неотъемлемого риска используются три категории: существенный, средний и низкий. При оценке категории неотъемлемого риска, мы учитываем также «особые» риски, которые мы установили в ходе выполнения процедур определения рисков (т.е. риск неосуществления непрерывности деятельности, наличия мошенничества и др.). Например:

- если выявлен особый риск, то маловероятно, что неотъемлемый риск будет низок
- если особого риска не выявлено, то маловероятно, что неотъемлемый риск будет существенным
- если неотъемлемый риск существенен, но «особый» риск не выявлен, необходимо рассмотреть полноту произведённой оценки риска (например, возможно имеется неотъемлемый риск, который ещё не был распознан).

Определение аудиторских задач, связанных с существенным риском. Для эффективного планирования аудиторских процедур необходимо выделить *аудиторские задачи, связанные с существенным риском*. К таким задачам относятся те, в отношении которых неотъемлемый риск определен как существенный или имеется риск мошенничества.

При оценке содержания риска необходимо рассмотреть, как минимум, следующие вопросы:

- является ли обнаруженный риск риском мошенничества
- относится ли риск к существенным областям и, следовательно, нуждается ли в отдельном рассмотрении
- сложность операций
- включает ли в себя риск существенные операции с зависимыми сторонами
- уровень субъективности в оценке финансовой информации, относящейся к риску, особенно когда оценка основана на неопределённой информации
- включает ли в себя риск существенные операции, нетипичные для данного предприятия

Общий подход. При составлении аудиторских процедур, которые включаются в программу аудита, рассматриваются следующие моменты:

- степень существенности *риска существенного искажения отчетности*
- вероятность того, что существенное искажение будет обнаружено
- характеристика класса хозяйственных операций, статьи или пояснительной информации
- содержание средств контроля в фирме, в частности, являются ли они ручными или автоматизированным
- предполагаем ли мы собрать аудиторские доказательства, чтобы определить эффективность средств контроля в предотвращении, определении и корректировании существенных искажений

При проведении аудита в отдельности для каждой аудиторской задачи мы выбираем аудиторский подход:

- **контрольный подход** для тех задач, в которых мы предполагаем опираться на данные средств контроля компании в результате оценки их содержания и эффективности фактического применения
- **независимый подход** для тех аудиторских задач, в которых мы не собираемся оценивать и тестировать существующие средства контроля

Содержание, сроки, и объём дальнейших аудиторских процедур. **Содержание** (т.е. цель проведения и тип процедуры — инспекция, осмотр, опрос, подтверждение, пересчёт, аналитические про-

цедуры). Выбор аудиторских процедур основан на оценке риска. Чем выше риск, тем более достоверными и релевантными должны быть аудиторские доказательства.

Сроки — либо период, либо конкретная дата, когда мы проводим процедуры. Чем выше риск существенного искажения, тем ближе к концу отчётного периода необходимо провести процедуру. В случае наличия риска мошенничества имеет смысл провести проверку негласно или в непредсказуемое время.

Объём — характеризует количество раз, которое должна быть проведена аудиторская процедура. Очевидно, что объём увеличивается, если риск существенного искажения отчётности велик.

Прочие факторы. Кроме вышеописанных также в разработке плана аудиторской проверки имеют место:

- введение элемента неожиданности (проверка предпосылок, с низким риском существенной ошибки, использование различных методов выборки, проведение аудиторских процедур в разных местах или тех, где проверка уже была произведена)
- Использование компьютерных программных средств для проведения аудита — это улучшает эффективность процесса аудита путём анализа больших массивов данных

Изменения стратегии аудита или планового аудиторского подхода. Необходимость в изменении общей аудиторской стратегии и аудиторского плана может понадобиться как результат неожиданных событий, изменений в условиях и полученных аудиторских доказательств. В таких случаях производится переоценка ранее запланированных аудиторских процедур, основываясь на переоцененном риске существенного искажения.

В случае, если вся стратегия аудита или запланированные аудиторские процедуры существенно изменились на основании переоценки рисков на уровне предпосылок отчётности для некоторых или всех задач аудита, соответствующие существенные изменения стратегии аудита и планового аудиторского подхода отражаются в программе аудита.

Планирование аудита — этап распределения зон ответственности по команде и уровням руководства тем или иным проектом. Этот этап, при его правильном проведении, во-первых, повышает эффективность тестов, а, во-вторых, рационализирует затраты аудиторской компании на проведение аудита.

Введение рискориентированных технологий привело и изменениям в аудиторском заключении (отчете). Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по бухгалтерской (финансовой) отчетности», было утверждено Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (далее — ПСАД 6), однако, уже утратило силу. Приказом Минфина России № 46н от 20 мая 2010 г. утвержден ФСАД 2 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Прежний ПСАД 6 был разработан в соответствии с предыдущим законом об аудите (Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»), в котором несколько иначе определялось содержание аудиторского заключения. Данный документ должен был содержать мнение аудитора не только о достоверности отчетности, но и о соответствии порядка ведения учета законодательству РФ.

По аналогии с международными стандартами, аудиторскую деятельность в РФ теперь регулируют 3 стандарта, касающиеся аудиторские заключения:

- ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения об ее достоверности»;
- ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»;
- ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»

Отметим, что ПСАД 6, как и ФСАД 2/2010, был разработан на основании международных стандартов аудита (МСА), но не «*в соответствии*» с ними, а «*с их учетом*». Таким образом, если исходить из лингвистического толкования, связь национального стандарта с международным упрочнилась.

Поскольку модифицированные мнения в заключениях раскрываются отдельным стандартом, подход данного стандарта к модифицированным мнениям существенно более детализирован. В сравнении с ранее действовавшим ПСАД 6, в ФСАД 2/2010 более детально раскрываются обстоятельства, являющиеся основанием для выражения отрицательного мнения, отказа от выражения мнения и мнения с оговорками, т.е. раскрываются виды модифицированных мнений, что предоставляет аудитору детальный алгоритм

для выбора вида аудиторского заключения. При этом в сравнении с ПСАД 6, существенно меняются подходы к выражению отдельных видов аудиторских мнений.

В частности, в соответствии с п. 15 ФСАД 2/2010, аудитор должен выразить *отрицательное мнение* в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности. Согласно же формулировке п. 37 ранее действовавшего ПСАД 6, *отрицательное мнение* следовало выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности. То есть, согласно новому стандарту, в отличие от ранее действовавшего, основанием для выражения отрицательного мнения должен являться не только фактор существенности сумм ошибок, но и всеобъемлющий характер влияния этих ошибок на отчетность.

При этом в п. 14 ФСАД 2/2010 рассматриваются и конкретные критерии признания влияния искажений всеобъемлющим. В частности, всеобъемлющее влияние искажения бухгалтерской отчетности имеет место в случаях, когда в соответствии с суждением аудитора это искажение:

- а) не ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности;
- б) ограничено конкретными элементами, счетами бухгалтерского учета или статьями бухгалтерской отчетности, но его влияние распространяется или могло бы распространяться на большую часть бухгалтерской отчетности;
- в) связано с раскрытием информации, являющейся основополагающей для понимания пользователями бухгалтерской отчетности в целом.

Таким образом, в соответствии с ФСАД 2/2010, не является основанием для выражения отрицательного мнения выявления искажений, существенных по сумме (даже превышающих уровень существенности), но не распространяющихся на большую часть

отчетности. При этом конкретные критерии распространения искажения на большую часть отчетности федеральный стандарт не приводит. Соответственно, целесообразно разработать такие критерии и закрепить их во внутрифирменном стандарте аудиторской организации или индивидуального аудитора — предпринимателя.

Всеобъемлющее влияние искажения на отчетность частично содержится в п. 13 ФСАД 2/2010, в данном пункте рассматриваются ситуации, в которых выражается *мнение с оговоркой*. В частности, одним из оснований для выражения мнения с оговоркой является ситуация, когда аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее — *всеобъемлющим*). Исходя из этого, всеобъемлющими следует считать искажения отчетности, если они затрагивают более 50% значимых статей отчетности. И именно в этом случае, согласно ФСАД 2/2010, аудитор следует выражать отрицательное мнение об отчетности.

Однако, опять же, не конкретизировано и, соответственно, не ясно, какие элементы отчетности являются значимыми.

В соответствии с п. 18 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (Приказ Минфина РФ № 43н от 06.07.1999 г.), финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату характеризует бухгалтерский баланс. В соответствии с п. 21 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», финансовые результаты деятельности организации за отчетный период должен характеризовать отчет о прибылях и убытках. Обобщение же данных о денежных средствах и высоколиквидных финансовых вложениях представляется в отчете о движении денежных средств, что предусмотрено п. 5 недавно утвержденного ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (Приказ Минфина РФ № 11н от 02.02.2011 г.).

Другие же утвержденные в РФ формы отчетности (в частности, отчет об изменениях капитала), в соответствии с п.п. 24–28 ПБУ 4/99, являются лишь пояснениями к бухгалтерскому балансу или отчету о прибылях и убытках. Соответственно, применение количественного критерия «большинство» (то есть, более 50%) «значимых статей отчетности» целесообразно к указанным трем основным формам отчетности, характеризующим финансовое положение, результаты

финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчет о движении денежных средств.

Исходя из этого, можно определить, что значимыми являются те показатели отчетности, которые раскрывают указанную информацию.

Таким образом, выражение аудитором отрицательного мнения о достоверности отчетности будет осуществляться в случае, если искажено более 50% статей данных трех форм отчетности.

Если исходить из нормативных документов по бухгалтерскому учету, регулирующих порядок подготовки отчетности, именно данные формы отчетности и содержат основополагающую для понимания пользователями информацию, ненадлежащее раскрытие которой также является основанием для признания искажения бухгалтерской отчетности всеобъемлющим (подп. «в» п. 14 ФСАД 2/2010).

В частности, в соответствии с п. 4 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (Приказ Минфина РФ № 43н от 06.07.1999 г.), *бухгалтерская отчетность* — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам. В соответствии же с п. 6 данного ПБУ 4/99, *бухгалтерская отчетность* должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Исходя из этого, основополагающей, для понимания пользователями следует считать информацию о финансовом положении, результатах хозяйственной деятельности организации.

Необходимо также обратить внимание на то, что к данному вопросу возможен и несколько другой подход. Дело в том, что норма упомянутого п. 13 ФСАД 2/2010 касается «значимых элементов отчетности», а не «значимых статей отчетности». Понятие же «элемент отчетности» в российском законодательстве по бухгалтерскому учету не содержится.

Соответствующее понятие содержится лишь в Концепции подготовки и представления финансовой отчетности к международ-

ным стандартам финансовой отчетности. В соответствии с данной Концепцией, элементами отчетности являются:

- 1) активы;
- 2) обязательства;
- 3) капитал;
- 4) доходы;
- 5) расходы.

Исходя из этого, всеобъемлющим следует признавать искажения отчетности, распространяющиеся на большинство соответствующих групп статей отчетности (элементов отчетности).

Данный подход к формированию мнения о достоверности отчетности является более жестким, поскольку искажение каждой статьи отчетности влечет соответствующее искажение целого элемента отчетности. Соответственно, искажения, затрагивающие менее 50 % статей отчетности, могут повлечь искажение более 50 % элементов отчетности.

Например, на аудируемом предприятии была неверно начислена амортизация основных средств на существенную сумму. Данное единственное искажение затронет следующие статьи отчетности:

- в балансе: основные средства, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
- в отчете о прибылях и убытках: себестоимость продаж, валовая прибыль, прибыль от продаж, прибыль до налогообложения и чистая прибыль.

Таким образом, несмотря на то, что данное искажение будет распространяться на значительную часть отчета о прибылях и убытках, оно не затронет большинство статей трех основных форм отчетности: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств. Однако если говорить об элементах отчетности, то данное искажение затронет следующие из них: активы, капитал, расходы, то есть, будет распространяться на большинство элементов отчетности. Соответственно, при условии существенности суммы данного искажения, у аудитора будут все основания для выражения отрицательного мнения об отчетности.

Однако, в связи с неоднозначностью трактовки данного вопроса, конкретный порядок определения «значимых элементов отчетности», а соответственно, и «всеобъемлющего искажения отчетности»

целесообразно утвердить внутрифирменными стандартами с учетом норм стандартов саморегулируемых организаций аудиторов.

Изменен подход стандартов и относительно отказа от выражения мнения о достоверности отчетности. В частности, в соответствии с п. 36 ранее действовавшего ПСАД 6, *отказ от выражения мнения* имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Согласно же п. 16 ФСАД 2/2010, аудитор должен *отказаться от выражения мнения* в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

То есть, сам по себе факт существенного ограничения объема аудита не является основанием для отказа аудитора от выражения мнения. Данный отказ следует выражать лишь в том случае, если, по мнению аудитора, возможное влияние необнаруженных искажений является существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

ФСАД 2/2010 также конкретизирует обстоятельства, с которыми может быть связано *существенное искажение* бухгалтерской отчетности.

Так, согласно п. 4 ФСАД данного стандарта, существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

- а) с принятой аудируемым лицом учетной политикой;
- б) с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика;
- в) с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

При этом существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с принятой аудируемым лицом учетной политикой, может возникнуть, в случае, когда выбранная учетная политика не соответствует требованиям установленных правил составления бухгалтерской отчетности, или аудируемое лицо внесло изменение в учетную политику, но при этом не выполнило установленный поряд-

док отражения в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности изменений учетной политики.

Таким образом, следует обратить внимание на то, что новый стандарт по аудиторским заключениям ФСАД 2/2010 предусматривает обязанность аудитора обращать внимание на правильность составления учетной политики, надлежащее ее раскрытие и последовательное применение от одного периода к другому. В случае если, соответствующие правила составления учетной политики не соблюдаются, аудитор должен *включить в заключение соответствующую оговорку*.

Согласно ФСАД 2/2010, в отличие от ранее действовавшего ПСАД б, отсутствие раскрытия или ненадлежащее раскрытие информации в отчетности не является самостоятельным основанием для оговорки, а приравнивается к существенному искажению отчетности.

Конкретизируются в ФСАД 2/2010 и обстоятельства, в результате которых аудитор не может получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Данные обстоятельства делятся на следующие 3 группы:

- 1) неконтролируемые аудитуемым лицом обстоятельства (например, в случае, утери аудитуемым лицом учетных записей, или изъятии их контролирующими органами на неопределенный срок);
- 2) обстоятельства, связанные с характером или сроком проведения аудита (например, в случае, когда время назначения аудитора не позволяет ему наблюдать за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов);
- 3) препятствия, установленные руководством аудитуемого лица (например, в случае, когда руководство аудитуемого лица препятствует аудитору в присутствии при проведении инвентаризации товарно-материальных запасов).

Новые стандарты, в отличие от ранее действовавшего ПСАД б, содержат требование сообщить об обстоятельствах, приводящих к модификации аудиторского заключения *представителям собственника*. Данная норма предусмотрена в 39, 40 ФСАД 2/2010.

Таким образом, соблюдение данной нормы стандартов должно найти отражение в рабочей документации аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов — предпринимателей (письма в адрес собственников аудитуемого лица или протоколы встреч с представителями собственника).

Одновременно с этим п. 20 ФСАД 2/2010 требует информировать «соответствующие адресаты», установленные законодательством РФ, об отказе от проведения аудита. При этом, в соответствии с п. 21 ФСАД 2/2010, возможность отказа от проведения аудита может зависеть от стадии завершенности аудиторского задания на момент, когда руководство аудируемого лица устанавливает ограничение объема аудита. Если аудит по существу оказывается близким к завершению, то аудитор может принять решение завершить его, насколько позволяют обстоятельства, выразить отказ от выражения мнения и описать ограничение объема аудита в части, содержащей основание для отказа от выражения мнения, которая предшествует части, содержащей отказ от выражения мнения. На начальной же стадии аудиторского задания аудитору следует отказаться от проведения аудита.

ГЛАВА 7.

Процедуры сдачи профессионального экзамена по бухгалтерскому учету в США (CPA)

Общие положения. Лицензии CPA (Certified Public Accountant—сертифицированный бухгалтер) выпускаются всеми штатами для защиты резидентов этих штатов. Процесс лицензирования создан для проверки компетенции тех, кто получает данные лицензии. Экзамен проводится **Американским институтом сертифицированных бухгалтеров (AICPA).**

Любой бухгалтер не может законно использовать название CPA пока у него нет лицензии CPA, выданной данным штатом. В некоторых штатах бухгалтеру запрещается предоставлять определенные услуги (такие как аудит). Хотя в основном в США заверять финансовую отчетность имеют право только обладатели этой степени.

Требования для сдачи экзамена. Для сдачи экзамена необходимо отвечать требованиям штата:

1. по образованию;
2. опыту работы;
3. знаниям.

Стоит обратить внимание на тот факт, что примерно в половине из американских штатов экзамены могут сдавать исключительно граждане США.

Большинство штатов сейчас требуют 150 кредитных часов университетского образования. Требуемые 150 кредитов подразумевают все изучаемые предметы. По сути, иметь 150 кредитных часов означает иметь полное 5-ти летнее университетское образование в США (на магистра). Кроме того, в каждом штате имеются свои требования по наличию у кандидата определенного количества кредитных (семестровых) часов по бухгалтерскому учету и/или по другим бизнес дисциплинам. По различным причинам иностранным кандидатам могут быть интересны следующие штаты: Нью Гемпшир, Делавэр, Аляска, Иллинойс, Вермонт и др. В данных штатах, например, от соискателей может требоваться лишь наличие профильного бухгалтерского диплома (Нью Гемпшир) или действующего сертификата профессионального бухгалтера (Мичиган).

Члены ACCA автоматически удовлетворяют образовательным требованиям к кандидатам CPA в штате Колорадо. Детальные условия следует уточнять у Советов по бухгалтерскому учету (State Board of Accountancy) соответствующего штата.

Как правило, если специальность в университете была «Бухгалтерский учет (Accounting)», то почти можно быть уверенным что допуск к экзамену гарантирован. В США существуют сотни университетов с хорошо развитыми программами подготовки в области бухгалтерского учета. Ниже приводится список университетов, считающиеся одними из лучших в области бухгалтерского учета, но данный список не должен рассматриваться как исчерпывающий.

Таблица 6.

Ведущие университеты США в области бухгалтерского учета.

Университет Иллинойса	Техасский Университет — г. Остин
Университет Мичигана	Университет Пенсильвании
Университет Южной Каролины	Университет Brigham Young — г. Прово
Университет Северной Каролины	Университет Нью-Йорка
Университет Калифорнии	Университет Флориды
Университет Висконсин	Университет Виржинии
Университет Индианы	Университет Нотр-Дам
Университет штата Огайо	Университет штата Аризоны
Университет Вашингтона	Технологический Университет штата Массачусетс
Мичиганский Государственный Университет	Университет Миннесоты — Twins Cities
Университет Майями	Университет штата Пен — University Park
Университет штата Айова	Университет Wake Forest
Университет Аризоны	Университет Вашингтон в г. Сент-Льюис

Источник: *Vault Career Guide to Accounting, 2012*

Наличие диплома университета подразумевает наличие прослушанных учебных курсов из областей бухгалтерского учета — Accounting (аудит, налоги и финансовая отчетность организации

попадают в эту категорию) и организации бизнеса — Business (Законодательство США, Экономика, Математика, Статистика и Информационные системы соответствуют этому разделу). Скорее всего, изучение теории каждого из предметов, указанных выше, объясняет, почему бухгалтер, в силу профессиональных требований, должен демонстрировать не только знания финансовой отчетности, но и обязан иметь более широкое представление о влиянии того или иного финансового шага на экономику организации и находить юридическое обоснование того или иного шага.

Что касается опыта работы, засвидетельствованный действительными обладателями CPA, то для сдачи экзамена он не важен. На момент подачи заявления на регистрацию на экзамен работать не обязательно. Другое дело, если после сдачи экзамена подается заявка на получение лицензии CPA. В этом случае после сдачи экзамена потребуется предоставить в Американский институт сертифицированных бухгалтеров (AICPA — American Institute of Certified Public Accountants) сведения об опыте работы. Обычно для получения лицензии требуется два года работы как минимум. Однако в каждом штате могут быть свои нюансы в требованиях. Процедура следующая: вместе с письмом с результатами экзамена (если сданы все четыре части) присылается форма-заявление. Если бухгалтер планирует получать лицензию, он заполняет эту форму, указывает среди прочего данные об опыте и отправляет по указанному там адресу. Если на этот момент у него не будет соответствующего опыта работы, можно сначала его приобрести, а затем подавать документы на лицензию. И потом после получения лицензии необходимо каждый год подтверждать работу по специальности.

Следует обратить внимание на то, что налоговая сфера вполне попадает в область бухгалтерского учета в плане опыта работы. Хотя наиболее универсальным является аудиторский опыт, который открывает почти все двери (после получения лицензии можно не только практиковать все виды бухгалтерского учета, но ещё подписывать аудиторские отчеты — выражать мнение по поводу финансовых способностей инспектируемой компании). Если же аудиторских часов совсем нет в опыте работы, то всё равно можно получить лицензию и практиковать бухгалтерский учет. Единственная разница в том, что в этом случае нельзя подписывать определённые аудиторские отчеты.

Составляющие экзамена. Рассмотрим подробнее элементы экзамена. Экзамен CPA является общим для всех штатов (т.е. кандидаты в одну сессию в разных штатах решают одинаковые задачи). Хотя, как было сказано выше, процедура допуска к экзамену CPA и последующего получения лицензии в том или другом штате может существенно отличаться. Экзаменационные задания включают многовариантные вопросы, эссе и задачи (в зависимости от части экзамена). По мнению сдававших экзамены, основная проблема — очень напряженный режим сдачи, когда зачастую просто не хватает времени.

В тесте проверяются следующие навыки:

- Исследования;
- Анализа;
- Суждения;
- Понимания;
- Коммуникабельности.

Экзамен включает следующие разделы:

- **Аудит и аттестация (Audit and Attestation)** — включает проверку знаний аудиторских процедур, аудиторских стандартов, принятых в США (GAAS) и других стандартов, необходимых для принятия решений.
- **Финансовый бухгалтерский учет и отчетность (Financial Accounting and Reporting)** — включает проверку знаний принципов бухгалтерского учета, принятых в США (GAAP) для предприятий, некоммерческих организаций и государственных предприятий.
- **Право (Regulation)** — включает проверку знаний налогообложения, этики, профессиональной и правовой ответственности, законов и других навыков, необходимых для принятия решений.
- **Концепции и деловая среда бизнеса (Business Environment and Concepts)** — включает проверку основных знаний деловой среды бизнеса и его концепций, которые должны знать кандидаты для того, чтобы правильно оценивать бухгалтерское значение деловых сделок, а также знаний, необходимых для принятия решений в области представления финансовой отчетности.

Структура экзамена CPA.

Раздел	Вес
Аудит и аттестация	100 %
Финансовый бухгалтерский учет и отчетность:	
Коммерческие предприятия	80 %
Государственные предприятия	10 %
Некоммерческие организации	10 %
Право:	
Налогообложение	60 %
Законодательство и профессиональная ответственность	40 %
Концепции и деловая среда бизнеса:	
Деловая структура	20 %
Инструментарий (управленческий)	10 %
Другие области бизнеса (информационные системы, экономика и пр.)	70 %

Структура экзамена:

Раздел. Аудит и аттестация

1. Планирование аудита, оценка бизнеса клиента и заключение договора с клиентом (22 % — 28%):
 - 1.1 Определение природы и масштаба аудита:
 - 1.1.1 Аудиторские стандарты, принятые в США (GAAS);
 - 1.1.2 Стандарты по бухгалтерскому учету;
 - 1.1.3. Стандарты по аттестации аудиторов;
 - 1.1.4 Проведение аудита государственных предприятий или других организаций- получателей государственной финансовой помощи;
 - 1.1.5 Страховые услуги;
 - 1.1.6 Соответствие аудита требованиям клиента;
 - 1.2 Оценка аудиторского риска и возможности аудиторской фирмы к проведению аудита:
 - 1.2.1 Ответственность аудиторов;
 - 1.2.2 Требования к персоналу организации;
 - 1.2.3 Контроль качества;
 - 1.2.4 Честность менеджмента организации;
 - 1.2.5 Изучение источников информации для планирования и проведения аудита;

- 1.3 Общение с предшествующим бухгалтером или аудитором;
- 1.4 Решение о заключении договора с клиентом;
- 1.5 Заключение договора с клиентом и рассмотрение условий проведения аудита;
- 1.6 Понимание бизнеса клиента и той области, в которой он работает и характер совершаемых операций;
- 1.7 Проведение аналитических процедур;
- 1.8 Рассмотрение предварительной рабочей документации аудитора;
- 1.9 Определение неотъемлемого риска и риска средств контроля;
- 1.10 Рассмотрение других аспектов планирования:
 - 1.10.1 Привлечение других независимых аудиторов;
 - 1.10.2 Использование работы специалистов;
 - 1.10.3 Внутренний аудит;
 - 1.10.4 Операции с аффилированными лицами;
 - 1.10.5 Риски, связанные с использованием электронной техники;
- 1.11 Определение предпосылок достоверности финансовой отчетности и формулирование целей аудита:
 - 1.11.1 Значительные статьи баланса, классы операций и пояснения в отчетности;
 - 1.11.2 Оценочные показатели в бухгалтерском учете (резервы);
- 1.12 Подготовка программы аудита, определяющей природу, время и процедуры, которые должны быть применены.
2. Оценка системы внутреннего контроля (12 % — 18 %):
 - 2.1 Понимание бизнес-процессов и информационных потоков;
 - 2.2 Определение эффективности контроля для предотвращения нарушений;
 - 2.3 Документация, применяемая при внутреннем контроле;
 - 2.4 Рассмотрение ограничений внутреннего контроля;
 - 2.5 Представление тестов контроля;
 - 2.6 Рассмотрение эффективности использования услуг сторонних организаций для внутреннего контроля;
 - 2.7 Определение риска средств контроля;
3. Получение и документирование аудиторских доказательств (32 % — 38 %):
 - 3.1 Представление процедур планирования:
 - 3.1.1 Рабочие документы аудитора;

- 3.1.2 Аналитические процедуры;
- 3.1.3 Подтверждение сделок с третьими лицами;
- 3.1.4 Проведение инвентаризации имущества;
- 3.1.5 Другие детальные тесты;
- 3.1.6 Компьютерная поддержка аудита;
- 3.1.7 Тесты по существу до отчетной даты;
- 3.1.8 Тесты на необычные сделки в конце года;
- 3.2 Оценка случайных событий;
- 3.3 Получение и оценка писем юристов;
- 3.4 События после отчетной даты;
- 3.5 Получение разъяснений от менеджмента организации;
- 3.6 Определение недостатков средств контроля;
- 3.7 Определение вопросов для обсуждения с аудиторскими комитетами;
- 3.8 Проведение тестов.
- 4. Обзор аудита для обеспечения достоверного мнения и оценка информации, содержащейся в документации, для написания аудиторского заключения (8%–12%):
 - 4.1 Проведение аналитических процедур;
 - 4.2 Оценка достаточности аудиторских доказательств для написания аудиторского заключения;
 - 4.3 Оценка отсутствия существенных ошибок в финансовой отчетности;
 - 4.4 Оценка того, будет ли аудируемая компания функционировать в ближайшем будущем;
 - 4.5 Рассмотрение прочей информации, содержащейся в финансовой отчетности.
- 5. Подготовка отчетов и писем для достижения целей аудита (12% — 18%):
 - 5.1 Отчетность:
 - 5.1.1 Отчеты об аудите финансовой отчетности;
 - 5.1.2 Отчеты, требуемые Правительством по Аудиторским Стандартам (Government Auditing Standards);
 - 5.1.3 Отчеты о соответствии законодательству;
 - 5.1.4 Отчеты о внутреннем контроле;
 - 5.1.5 Отчеты о перспективах финансовой информации;
 - 5.1.6 Отчеты о проведенных процедурах;
 - 5.1.7 Отчеты об услугах сторонних организаций;

- 5.1.8 Отчеты о дополнительной финансовой информации;
- 5.1.9 Специальные отчеты;
- 5.1.10 Отчеты о страховых услугах;
- 5.2 Прочая необходимая информация:
 - 5.2.1 Ошибки и мошенничество;
 - 5.2.2 Незаконные сделки;
 - 5.2.3 Общение с аудиторскими комитетами;
 - 5.2.4 Прочая информация, соответствующая требованиям аудиторских стандартов и стандартов для аттестации аудиторов;
- 5.3 Другие вопросы:
 - 5.3.1 Рассмотрение событий до даты выдачи аудиторского заключения;
 - 5.3.2 Рассмотрение событий после даты выдачи аудиторского заключения.

Раздел. Финансовый бухгалтерский учет и отчетность:

- 1. Концепции и стандарты финансовой отчетности (17%–23 %):
 - 1.1 Концепции финансового бухгалтерского учета;
 - 1.1.1 Процесс установления стандартов и их роль;
 - 1.1.2 Концептуальные основы бухгалтерских стандартов;
 - 1.2 Стандарты финансового бухгалтерского учета для представления и раскрытия бухгалтерской информации:
 - 1.2.1 Консолидированная финансовая отчетность;
 - 1.2.2 Бухгалтерский баланс;
 - 1.2.3 Отчет о прибылях и убытках;
 - 1.2.4 Отчет о движении денежных средств;
 - 1.2.5 Учетная политика организации и прочая информация;
 - 1.3 Прочая информация о данных финансового учета
- 2. Типичные составляющие финансовой отчетности в соответствии с общепринятыми принципами (27%–33 %):
 - 2.1 Наличные денежные средства, их эквиваленты и ценные бумаги, обращающиеся на рынке ценных бумаг;
 - 2.2 Дебиторская задолженность;
 - 2.3 Товарно-материальные ценности;
 - 2.4 Здания, оборудования, сооружения;
 - 2.5 Инвестиции;
 - 2.6 Нематериальные активы;

- 2.7 Кредиторская задолженность;
- 2.8 Отложенные налоговые активы;
- 2.9 Векселя и облигации к оплате;
- 2.10 Прочие обязательства;
- 2.11 Чистые активы;
- 2.12 Выручка, себестоимость и счета затрат;
- 3. Специфичные типы операций и событий в финансовой отчетности (27%–33%):
 - 3.1 Изменения в бухгалтерском учете и исправление ошибок;
 - 3.2 Объединения компаний;
 - 3.3 Условные обязательства и обычные обязательства;
 - 3.4 Прекращение обязательств;
 - 3.5 Прибыль на акцию;
 - 3.6 Выплаты работникам, включая опционы;
 - 3.7 Чрезвычайные расходы;
 - 3.8 Финансовые инструменты, включая деривативы;
 - 3.9 Сделки с иностранной валютой;
 - 3.10 Налоги на прибыль;
 - 3.11 Промежуточная финансовая отчетность;
 - 3.12 Аренда;
 - 3.13 Бартерные сделки;
 - 3.14 Сделки с аффилированными лицами;
 - 3.15 Расходы на исследование и разработки;
 - 3.16 Отчетность по сегменту;
 - 3.17 События после отчетной даты;
- 4. Бухгалтерский учет и отчетность для государственных предприятий (8%–12%)
 - 4.1 Концепции государственного бухгалтерского учета
 - 4.1.1 Инструменты и основы бухгалтерского учета
 - 4.1.2 Принципы учета финансирования и использования бюджетных средств;
 - 4.1.3 Бюджетный процесс;
 - 4.2 Формат и содержание финансовой отчетности государственных предприятий;
 - 4.3 Типичные составляющие и специфичные типы сделок и событий: выявление, измерение, оценка и представление в финансовой отчетности государственного предприятия в соответствии с GAAP:

- 4.3.1 Чистые активы;
- 4.3.2 Основной капитал;
- 4.3.3 Трансферты;
- 4.3.4 Прочие финансовые источники;
- 4.3.5 Неизменные доходы;
- 4.3.6 Затраты;
- 4.3.7 Специфические объекты учета;
- 4.3.8 Обязательства;
- 4.4 Бухгалтерский учет и финансовая отчетность для государственных некоммерческих организаций;
- 5. Бухгалтерский учет и отчетность для негосударственных некоммерческих организаций (8% — 12%):
 - 5.1 Цели, элементы и формат финансовой отчетности:
 - 5.1.1 Отчет о финансовом положении;
 - 5.1.2 Отчет об активах;
 - 5.1.3 Отчет о движении денежных средств;
 - 5.1.4 Отчет о функциональных затратах;
 - 5.2 Типичные составляющие и специфичные типы сделок и событий: выявление, измерение, оценка и представление в финансовой отчетности некоммерческой организации в соответствии с GAAP:
 - 5.2.1 Доходы и выручка;
 - 5.2.2 Ограничение на ресурсы;
 - 5.2.3 Расходы;
 - 5.2.4 Инвестиции;

Раздел. Право

- 1. Профессиональная и юридическая ответственность (15%–20%):
 - 1.1 Правила профессионального поведения;
 - 1.2 Опыт, независимость и должное внимание;
 - 1.3 Этика и ответственность в налоговой практике;
 - 1.4 Лицензирование и дисциплинарные системы, устанавливаемые профессиональными организациями и органами государственного регулирования;
 - 1.5 Юридическая ответственность и обязательства:
 - 1.5.1 Ответственность в рамках общего права перед клиентами и третьими лицами;

- 1.5.2 Ответственность согласно специальным федеральным законам США;
- 1.6 Общение с клиентом и вопросы конфиденциальности;
- 2. Коммерческое право (20%–25%):
 - 2.1 Агентский договор:
 - 2.1.1 Порядок заключения и условия договора;
 - 2.1.2 Права и обязанности агентов и принципала;
 - 2.2 Договора:
 - 2.2.1 Порядок заключения;
 - 2.2.2 Исполнение договора;
 - 2.2.3 Уступка права требования третьим лицам;
 - 2.2.4 Прекращение договора, нарушение условий договора, возмещения по условиям договора;
 - 2.3 Отношения между дебитором и кредитором:
 - 2.3.1 Права, обязанности и обязательства дебиторов, кредиторов и попечителей;
 - 2.3.2 Банкротство;
 - 2.4 Государственное регулирование бизнеса:
 - 2.4.1 Федеральные законодательные акты;
 - 2.4.2 Прочее государственное регулирование (антимонопольное законодательство, пенсионные планы, отношения между профсоюзами и работниками и пр.)
- 2.5 Коммерческий кодекс:
 - 2.5.1 Инструменты для переговоров и аккредитивы;
 - 2.5.2 Продажи;
 - 2.5.3 Обеспеченные сделки;
 - 2.5.4 Товарораспорядительные документы
- 2.6 Недвижимость, включая страхование недвижимости;
- 3. Федеральные налоги (8%–12%):
 - 3.1 Система федерального налогообложения;
 - 3.2 Отчетные периоды;
 - 3.3 Методы бухгалтерского учета;
 - 3.4 Метод управления запасами;
- 4. Федеральное налогообложение операций с собственностью (8%–12%):
 - 4.1 Виды имущества;
 - 4.2 Основы имущества;
 - 4.3 Амортизация и обесценение;

- 4.4 Налогооблагаемые и необлагаемые налогом операции продаж и обмена;
- 4.5 Доход, вычеты, доходы от прироста капитала и убытки;
- 5. Федеральное налогообложение физических лиц (12%–18%):
 - 5.1 Валовой доход;
 - 5.2 Корректировка налогооблагаемого дохода и вычеты;
 - 5.3 Представление документов и освобождение от уплаты налогов;
 - 5.4 Исчисление налогов, налоговые кредиты и штрафы;
 - 5.5 Минимальный налог;
 - 5.6 Пенсионные планы;
 - 5.7 Налог на имущество и налог на дарение;
- 6. Федеральное налогообложение предприятий (22%–28%):
 - 6.1 Сходства и различия в налогообложении различных форм собственности;
 - 6.2 Subchapter S корпорации
 - 6.2.1 Определение налогооблагаемого дохода и убытка и приведение полученного дохода к налогооблагаемому доходу;
 - 6.2.2 Исчисление налогов, налоговые кредиты и штрафы, включая минимальный налог;
 - 6.2.3 Чистые операционные убытки;
 - 6.2.4 Сводные отчеты;
 - 6.2.5 Сделки с собственностью;
 - 6.3 Subchapter C корпорации:
 - 6.3.1 Преемственность и выборы;
 - 6.3.2 Определение доходов от обычных видов деятельности;
 - 6.3.3 Участие акционеров в капитале;
 - 6.3.4 Сделки с недвижимостью;
 - 6.3.5 Налог на прибыль;
 - 6.4 Товарищества:
 - 6.4.1 Определение доходов от обычных видов деятельности;
 - 6.4.2 Участие товарищей в капитале;
 - 6.4.3 Выборы;
 - 6.4.4 Взаимоотношения товарищей;
 - 6.4.5 Ответственность товарищей;
 - 6.4.6 Распределение имущества товарищества;
 - 6.4.7 Ликвидация и реорганизация товарищества;

- 6.5 Тресты:
- 6.5.1 Виды трестов;
- 6.5.2 Прибыль и налог на прибыль.

Раздел. Концепции и деловая среда бизнеса

- 1. Структура бизнеса (17%–23%):
 - 1.1 Преимущества, условия и ограничения различных организационно-правовых форм собственности:
 - 1.1.1 Индивидуальное предпринимательство и товарищества;
 - 1.1.2 Общества и товарищества с ограниченной ответственностью и совместные предприятия;
 - 1.1.3 Subchapter S и Subchapter C корпорации;
 - 1.2 Формат, операции и терминология бизнеса;
 - 1.3 Финансовая структура, капитализация, классификация доходов и расходов, распределение;
 - 1.4 Права и обязанности собственников и менеджмента;
- 2. Экономические концепции, существенные для понимания бизнеса и индустрии (8%–12%):
 - 2.1 Бизнес циклы и причины колебаний;
 - 2.2 Экономические меры и причины изменений в экономике, такие как инфляция, дефляция, изменения процентной ставки;
 - 2.3 Влияние рынка на выбор стратегии бизнеса;
 - 2.4 Значение иностранной валюты для бизнеса, хеджирование и колебания процентной ставки;
- 3. Финансовый менеджмент (17%–23%):
 - 3.1 Финансовое моделирование, включая такие факторы, как финансовые индексы, налоги, альтернативные издержки и такие модели, как добавочная стоимость, денежный поток, чистая приведенная стоимость и внутренняя норма доходности:
 - 3.1.1 Цели;
 - 3.1.2 Техника;
 - 3.1.3 Ограничения;
 - 3.2 Стратегии для финансовых опций в краткосрочном и долгосрочном периоде, включая стоимость капитала и деривативы;
 - 3.3 Финансовая отчетность и ее применение в управлении ликвидными активами:

- 3.3.1 Управление наличными денежными средствами и их эквивалентами, дебиторской и кредиторской задолженностями, запасами;
- 3.3.2 Характеристика кредитных договоров и процентов по кредиту;
- 4. Информационные технологии (22%–28%):
 - 4.1 Роль бизнеса в информационных системах:
 - 4.1.1 Отчетные концепции и системы;
 - 4.1.2 Системы обработки данных;
 - 4.1.3 Системы управления данными;
 - 4.1.4 Риски;
 - 4.2 Роль и ответственность в пределах функционирования информационных технологий:
 - 4.2.1 Роль и обязанности администраторов базы данных, web-администраторов, компьютерных операторов, системных программистов и библиотекарей;
 - 4.2.2 Соответствующее разделение обязанностей;
 - 4.3 Фундаментальные основы информационных технологий:
 - 4.3.1 Программное обеспечение, структура данных, сеть, анализ, операционные системы, безопасность, организация файлов, типы файлов;
 - 4.3.2 Функционирование системы в целом;
 - 4.4 Финансовая отчетность и ее применение в электронной торговле, включая перевод денежных средств по электронным системам, сделки в Интернете и электронный обмен данным;
- 5. Планирование и измерение (22%–28%):
 - 5.1 Планирование и бюджетирование:
 - 5.1.1 Техника планирования, включая стратегическое и оперативное планирование;
 - 5.1.2 Техника прогнозирования и проектирования;
 - 5.1.3 Бюджетирование и бюджетный анализ;
 - 5.2 Измерение издержек:
 - 5.2.1 Концепции измерения издержек;
 - 5.2.2 Аккумуляирование и признание издержек
 - 5.2.3 Факторы, влияющие на издержки.

Формат и продолжительность экзамена. Экзамен включает как закрытые вопросы (MCQ — multiple choice questions) из 4-х вариантов ответа, так и открытые вопросы (essay-type questions). 80% экзамена составляет выбор ответа из предложенных, остальные 20% — проверка знаний бухгалтерского учета путем решения конкретных задач и реальных ситуаций, которые оцениваются в 10 очков за вопрос. Решение задач предусмотрено только при сдаче аудита и финансового бухгалтерского учета и отчетности. Каждая задача рассчитана примерно на 30–50 минут. Кандидаты должны будут продемонстрировать свою способность в определенных навыках (общения, исследования, анализа, суждения и понимания) в каждом разделе экзамена.

Таблица 8.

Продолжительность экзамена и его составляющие:

Раздел	Количество часов	Формат экзамена
Экзамен (в общем)	14	
Аудит и аттестация	4,5	3 MCQ & 2 case study
Финансовый бухгалтерский учет и отчетность	4	3 MCQ & 2 case study
Право	3	3 MCQ & 2 case study
Концепции и деловая среда бизнеса	2,5	3 MCQ

Тест. Тест разбит на несколько разделов (подтем — «*testlets*»). «Testlets» это группы вопросов, которые построены таким образом, что появляются вместе. Каждая часть экзамена (аудит и аттестация, финансовый бухгалтерский учет и отчетность, право, концепции и деловая среда бизнеса) включает по три раздела («testlets»). Каждый раздел («testlet») в пределах части экзамена содержит одинаковое число вопросов.

В зависимости от части экзамена, каждый раздел теста («testlet») включает от 24 и 30 вопросов. Приблизительно 80% вопросов в каждом разделе («testlet») будут считаться в очках. Остальные приблизительно 20% вопросов в каждом разделе («testlet») включены для того, чтобы только предпроверить (pretest) ваши знания. Вопросы на предпроверку не используются в вычислении баллов и нужны, чтобы развить навыки, необходимые на будущие экзамены.

Решение конкретных ситуаций. Решение ситуаций представляет собой задание, которое проверяет ваше знание бухгалтерского учета и навыки, и основано на реальных рабочих проблемах. Каждое задание считается одним «testlet»-ом. Каждое задание (case study), как предполагается, занимает приблизительно 30–50 минут, в зависимости от части экзамена, которая сдается, и служат дополнением к тесту. Почти все части экзамена, кроме «Концепции и деловая среда бизнеса», включает по два задания (case study). Все задания (case study) предназначены для оценки знаний и навыков, которые являются соответствующими для начального уровня бухгалтера.

Источники информации. В ходе решения конкретных ситуаций, Вы понадобятся данные финансового бухгалтерского учета, аудита или базы данных по вопросам налогообложения. Поэтому в ходе написания экзамена предусмотрено использование определенных баз данных (вызвать базы данные можно используя ссылку «Standards» в окне задания). Финансовая база данных бухгалтерского учета будет включать выдержки Оригинальных Заявлений FASB (FASB's Original Pronouncements) или полностью текущие тексты. База данных по аудиту будет включать определенные части положений AICPA по аудиторским стандартам (AICPA's Statements on Auditing Standards). База данных по налогообложению будет включать определенные части федерального налогового кодекса. Базы данных включают все выдержки, необходимые для завершения решения конкретных ситуаций. Поскольку это имеет отношение с реальными ситуациями, то базы данных должны обновляться ежегодно. В редком случае, совсем текущие комментарии FASB или Положения AICPA или произошедшие в этом году изменения в Кодексе могут каким-то образом относиться к решению ситуаций на экзамене. В таких ситуациях, кандидат должен написать решение, используя предоставленную ему базу данных на экзамене.

Каждая из четырех частей экзамена оценивается от 0 до 100. Минимальное количество очков для сдачи экзамена — 75.

Для раздела аудита, финансового бухгалтерского учета и отчетности и концепции и деловой среды бизнеса 5% от возможного количества баллов выделяются для оценки навыков письма. Эти навыки оцениваются по ответам на решения конкретных задач и реальных ситуаций. Согласно Американскому институту сертифицированных бухгалтеров (AICPA) ответы оцениваются по 6 следующим элементам:

- 1) логика построения ответа;
- 2) краткость;
- 3) ясность;
- 4) использование формального английского языка;
- 5) понимание смысла вопроса;
- 6) уместность ответа для читателя.

В задании case study (моделирование ситуаций) при написании теста используются и текстовый редактор и крупноформатная таблица, но следует обратить внимание, что это не Excel-таблица или Word-редактор. Поэтому следует посмотреть заранее (еще до экзамена) как использовать их.

Стоимость экзамена. Как и многие другие услуги, сдача экзамена стоит денег, вне зависимости от того, сдадите вы экзамен или нет. Поэтому, наряду с аккуратно заполненной регистрационной формой (application) для получения права на сдачу экзамена CPA и учебными выписками (educational transcript), нужно приложить чек, сумма которого меняется каждый год. Также стоимость экзамена может варьироваться и в зависимости от Штата. Ориентировочная цена — 533 \$. Также отдельно платится взнос Калифорнийскому Совету Бухгалтеров:

- \$ 100 — для тех, кто сдает экзамен впервые;
- \$ 50 — для тех, кто уже сдавал.

Если же кандидат записался на экзамен, но потом решил поменять дату экзамена, то дополнительная плата будет составлять:

- За 30 дней и более до дня намеченного экзамена — нет платы;
- За 5–29 дней до намечаемого экзамена — 35 \$;
- За 1–4 дня до намечаемого экзамена — от 42 \$ до 76.50 \$ в зависимости от раздела экзамена.

Даты экзамена. Сдавать экзамен можно только в США. Экзамен проходит в 50 штатах, а также в Округе Колумбия, Гуаме, Пуэрто-Рико и на Вирджинских островах. Экзамен CPA можно сдавать в два из каждых трех месяцев каждой четверти. Экзамен принимается 6 дней в неделю в январе, феврале, апреле, мае, июле, августе, октябре и ноябре каждого года.

Американский институт сертифицированных бухгалтеров (AICPA) с апреля 2004 года заменил письменный экзамен компьютеризиро-

ванным. В связи с этим экзамены теперь стало можно сдавать не два раза в год, а четыре. Существует такое понятие, как период сдачи (testing window) экзамена. Этот период длится примерно 60 дней. Каждый раздел экзамена может быть сдан независимо от других разделов и в любом порядке, но кандидат не может сдавать определенный раздел более одного раза за данный период. Таким образом, несданный раздел может быть пересдан только в последующих обусловленных периодах сдачи экзамена. Также есть такое понятие как статус кандидата (credit status). Как только кандидат сдает один из разделов экзамена, у него остается 18 месяцев для того чтобы сдать оставшиеся разделы. Если кандидат не сдаст все 4 раздела в течение 18 месяцев, он потеряет свои баллы за уже сданные разделы. Для сдачи экзамена, нужно зарегистрироваться в определенном штате, а сдавать сам экзамен можно в любом.

Процесс регистрации для сдачи экзамена. Существует три способа записи на сдачу экзамена:

- Через Интернет;
- Звонок по телефону 1–800-CPA-EXAM (1–800–272–3926);
- Звонок местному центру, проводящему тестирование.

Калифорнийский Совет Бухгалтерского учета (далее — Совет) предлагает кандидатам регистрироваться онлайн, так как это занимает меньше времени. Форма для заполнения заявки на экзамен находится на сайте www.dca.ca.gov/cba. Ограничение по срокам подачи заявки отсутствует, если кандидат отвечает всем требованиям, необходимым для экзамена, он может зарегистрироваться в любое время.

Процесс регистрации и сдачи экзамена в Калифорнии имеет следующие этапы:

Этап 1. Кандидат заполняет определенную форму и вносит исходную оплату в 100 \$ (если сдает первый раз) или 50 \$ (если уже ранее сдавал) Совету. Далее заполненная регистрационная форма, все документы, подтверждающие окончание необходимых учебных курсов и соответствующую ученую степень должны быть отосланы почтой Совету из учебного института. Совет посылает информацию о кандидате в NASBA, которая будет внесена в их базу. Затем Совет посылает информацию об оплате каждого раздела экзамена. Кандидат имеет 90 дней, для того чтобы переслать все необходимые суммы NASBA. Через 90 дней заявление будет аннулировано,

и кандидат должен будет заново заполнять форму и платить \$ 50 Совету.

Этап 2. Кандидат уплачивает необходимые суммы NASBA.

NASBA информирует Совет и Prometric о том, что кандидат включен в расписание сдачи экзамена. Совет отсылает уведомление о расписании экзамена (Notice to Schedule, NTS) кандидату. Кандидат имеет 9 месяцев, начиная от даты получения уведомления, для того чтобы сдать раздел (разделы) экзамена (у многих штатов этот период ограничен 6 месяцами). Если кандидат не сдаст экзамен в указанный период, все оплаченные суммы будут аннулированы и ему придется заново платить \$ 50 Совету и необходимые суммы NASBA.

Этап 3. Кандидат связывается с Prometric, для того чтобы согласовать даты сдачи экзамена.

Кандидат может устанавливать сроки сдачи только тех разделов экзамена, которые он оплатил. Каждый раздел может быть согласован и сдан независимо от других разделов и в любом порядке.

Рассмотрим документы, необходимые на экзамене. В день сдачи экзамена кандидат должен иметь с собой один из следующих документов:

- действительные (не истек срок действия) водительские права с фотографией и подписью;
- действительное (не истек срок действия) удостоверение личности с недавней фотографией и подписью. (Кандидаты, которые не водят машину, могут иметь удостоверение личности, выпущенное тем же агентством, которое лицензирует водителей).
- действительный (не истек срок действия) паспорт с недавней фотографией и подписью;
- военное удостоверение личности Соединенных Штатов с недавней фотографией и подписью.

Вторым документом, предоставляемый кандидатом на экзамене, может быть одним из следующих (или другой пункт от списка выше):

- удостоверение личности, выпущенное Советом по бухгалтерскому учету (Board of Accountancy) вашего штата;
- действительная (не истек срок действия) кредитная карточка;
- банковская АТМ карта;
- дебетовая карта.

Не допустимы следующие документы:

- карта классификации проекта (A draft classification card);
- карта Социального обеспечения;
- студенческое удостоверение личности;
- постоянная карта резидента Соединенных Штатов («зеленая карта»).

Навыки работы на компьютере необходимые для сдачи экзамена. Отвечая на вопросы экзамена, кандидаты должны:

- 1) выбирать ответ из доступных вариантов;
- 2) выполнять стандартные финансовые вычисления, используя крупноформатную таблицу или калькулятор онлайн с четырьмя функциями;
- 3) напечатать меморандум или письмо в секции моделирования письменной коммуникации
- 4) выполнить литературный поиск в части исследования моделирований;
- 5) копировать и вставить тексты;
- 6) уметь использовать scrollbars;
- 7) разделять экран;
- 8) изменять размеры или двигать окна программ или калькулятор.

Программа повышения квалификации. Существует такое понятие как Continuous Professional Education. CPE — это не сертификат, а скорее рассматривается как программа повышения квалификации.

Например, человек, успешно сдавший экзамен CPA и получивший лицензию, в последствии обязан каждый год проходить CPE, чтобы поддерживать свои знания на должном уровне и быть достойным этой лицензии. Обладатели этих сертификатов должны ежегодно посещать 30 часов CPE, а также необходимо еще каждый год подтверждать работу по специальности.

То есть CPE это не отдельно существующий сертификат, а одно из условий того, что Ваша лицензия/сертификат не будут отозваны.

В целом проведение экзаменов на сертификат CPA соответствует современным требованиям и потребностям практики учета и аудита в США и зарубежом.

Литература

Нормативно-правовые акты:

- «Об аудиторской деятельности»: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 21.11.2011) // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» (www.consultant.ru)
- «О саморегулируемых организациях»: Федеральный закон от 1.12.2007 № 315-ФЗ (ред. от 25.06.2012).
- «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»: Указ Президента Российской Федерации от 22.12.1993 № 2263.
- «Об аудиторской деятельности»: Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ.
- «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»: Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011).
- Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283.
- КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СОБСТВЕННОСТИ Утверждены решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации (протокол № 40 (410) от 3 декабря 2004 г.)
- Министерство Финансов Российской Федерации Приказ от 30 декабря 1996 г. № 112 О методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (в ред. приказа Минфина РФ от 12.05.99 № 36н)
- Министерство Финансов Российской Федерации Приказ от 22 июля 2003 г. N 67н О формах бухгалтерской отчетности организаций (в ред. Приказов Минфина РФ от 31.12.2004 N 135н, от 18.09.2006 N 115н)
- Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике, одобренная Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. № 121
- «Кодекс профессиональной этики аудиторов» (одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4 // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» (www.consultant.ru))

Монографии, учебники, учебные пособия:

- Арабян К. К. Проблемы и перспективы российского аудита: Монография — М.: Креативная экономика, 2011. — 196 с.
- Булыга Р. П. Аудит бизнеса: практика и проблемы развития: монография/ Р. П. Булыга, М. В. Мельник. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. — 263 с.
- Булыга Р. П. Основы аудита: учебник/ Р. П. Булыга. — М.: ФОРУМ, 2010. — 272 с.
- Ван Хорн, Дж. К. «Основы управления финансами», М., Финансы и статистика, 2005. — 800 с.
- Воронцовский А. В. Управление рисками. Уч. Пособие. 3-е изд., перераб. и доп. СПб, СПбГУ, ОЦЭИМ 2005—457 с.
- Галпин, Тимоти Дж., Хэндон, Марк Полное руководство по слияниям и поглощениям компаний: Пер. с англ. — М.: Издательский дом «Вильямс», 2005. — С. 19—20.
- Гохан, П. «Слияния, поглощения и реструктуризация компаний» / Патрик А. Гохан; Пер. с англ. — 2-е изд. — М. Альпина бизнес Букс, 2006. — 741 с.

- Гузов Ю. Н. Аудит/ Под ред. Ю. Н. Гузова. — СПб: ГОУ ДПО ЦПКС СПб «Региональный центр оценки качества образования и информационных технологий», 2008. — 196 с.
- Депаμφилис, Доналд «Слияния, поглощения и другие способы реструктуризации компании. Процесс, инструментарий, примеры из практики, ответы на вопросы» / Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп — Бизнес», 2007. — 960 с.: ил.
- Динз, Г. «К победе через слияние. Как обратить отраслевую консолидацию себе на пользу. / Грейм Динз, Фриц Крюгер, Стефан Зайзель; Пер. с англ. — М.: Альпина бизнес Букс, 2004. — 252 с.
- Ендовицкий Д. А., Соболева В. Е. Экономический анализ слияний/поглощений компаний. — М.: Кнорус, 2008. — 48 с.
- Ершова И. В. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. — М.: Юриспруденция, 2011. — 280 с.
- Зыкова И. В. «Юридическилица:Создание,реорганизация,ликвидация». — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательство «Ось-89», 2007. — 256 с
- Калашников Г. О. «Слияние и поглощение компаний по праву Европейского Союза». — М.: Международные отношения, 2007. — 264 с.
- Ковалев В. В. Финансовый менеджмент; теория и практика. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. — 1024 с.
- Каковкина Т. В. Аудит-контроллинг. Теоретические и методологические основы: монография/Т.В. Каковкина. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 183 с.
- Модернизация российской экономики: управленческий, учетный и финансово-экономический аспекты. Под ред. Гузова Ю. Н., М. МГУТУ, 2010. — С. 228
- «МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. Издание 2007/8» / Пер. с англ. — 4-е изд. — М.: Альпина бизнес Букс, 2008. ч.1: 1014 с.
- Рид, С. Ф. «Искусство слияний и поглощений» / Стэнли Фостер Рид, Александра Рид Лажу; Пер. с англ. — 3-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. — 957 с.
- Рэнкин Дэнзил, Стедмен Грехем, Бомер Марк Проверка чистоты сделки. Необходимые шаги к успешному ведению бизнеса/Пер. с англ. — М.: ЗАО «Олимп — Бизнес» 2006. — 272 с.
- Савин А. А. Аудит [Электронный ресурс]: Учебное пособие/ А. А. Савин, И. А. Савин. — М.: КУРС: НИЦ Инфра-М, 2013. — 512 с.
- Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов/Я.В. Соколов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. — 638 с.
- Смирнова И. А., Бочкарева И. И., Гузов Ю. Н., Генералова Н. В., Каверина О. Д., Соболева Г. В. и другие Международные стандарты финансовой отчетности. — Москва: «Финансы и статистика», 2005. — 672 С.
- Федоренко И. В. Аудит: расширяем границы науки (теория и методология): Монография. — М.: —ИНФРА-М, 2013. — 100 с.
- Филина Ф. Н. Внутренний аудит/ Ф. Н. Филина. — М.: ГроссМедиа: РОС-БУХ, 2010. — 384 с.
- Чернова Е. Г. Российский рынок слияний и поглощений: направления и перспективы развития: коллективная монография. / Отв. ред. Е. Г. Чернова, Н. В. Пахомова. — СПб.: Изд-во С. — Петерб. ун-та, 2011.
- Чернова Г. В., Кудрявцев А. А. Управление рисками: учеб. пособие. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. — 160 с.
- Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2006. — 448 с.

Статьи в журналах и других периодических источниках:

- Березюк В. И. Инновационная роль внутреннего аудита в условиях мирового кризиса/ В. И. Березюк// Биржа интеллектуальной собственности. — 2013. — № 2. — С. 33–36.
- Воронов В. В. О проблемах и перспективах аудиторской деятельности в России // Финансовая экономика. — 2010. — № 1. — С. 14–22.
- Гузов Ю. Н., Цыцырева А. Ю. Аудит в России: становление, особенности рынка, характеристика фирм// Вестник СПбГУ. Сер. 5. — 1999. — № 1.
- Гузов Ю. Н., Котельникова О. Н. Методологические основы разработки внутренних стандартов аудита// Вестник СПбГУ. Сер. 5. — 2002. — № 4 — С. 24–34.
- Гузов Ю. Н. Рынок аудита в Санкт-Петербурге // Вестник экономической интеграции, 2007. — № 4. — С. 98–99
- Гузов Ю. Н., Калвайтис Н. Ю. Из опыта развитых стран: Аудит в Германии // Вестник экономической интеграции, 2007. — № 3. — С. 102–116
- Гузов Ю. Н., Савенкова Н. Д. Дью дилидженс выявление и оценка рисков, связанных с приобретением объекта инвестирования // Аудит и финансовый анализ. 2013, № 2.
- Гузов Ю. Н., Савенкова Н. Д. Дью дилидженс: аудиторский алгоритм применения согласованных процедур при слияниях и поглощениях АПК// Технологии XXI века в легкой промышленности — (Технологии XXI века в пищевой, перерабатывающей и легкой промышленности). ЭНИ № 6. 2012 г., ЧАСТЬ I.
- Гутцайт Е. М. Анализ состояния российского рынка аудиторских услуг // Аудитор. — 2012. — № 2. — С. 32–40.
- Гутцайт Е. М., Шарапова А. Д. Закон «Об аудиторской деятельности» и направления его совершенствования //Аудитор. — 2011. — № 12. — С. 13–19.
- Гутцайт Е. М. Основные научные проблемы контроля качества аудита // Аудитор. — 2010. — № 1. — С. 34–43.
- Егоров М. Е. Рынок аудиторских услуг: состояние, проблемы, решения // Аудитор. — 2012. — № 8. — С. 23–31.
- Егоров М. Е. Саморегулирование в аудиторской деятельности: краткие итоги и пути дальнейшего развития // Аудиторские ведомости. — 2013. — № 2. — С.
- Житников Д. Л. Пивоваров А. С., Тарасов Д. Б. История аудита в современной России, // Вестник экономической интеграции. — 2012. — № 9. — С. 130–135.
- Жминько С. И., Бырдина П. В. Этапы развития и современные виды аудита // Аудитор. — 2011. — № 7. — С. 15–22.
- Заварихин Н. М., Парамонов, А. В. Аудит и консалтинг в России — 2011. // Аудитор. — 2012. — № 5. — С. 30–43.
- Исмаилов М. Ф. История становления и развития аудита/ Вестник Российской правовой академии. — 2006. — № 1. — С. 8–12.
- Кизилов А. Н. Проблемы нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации //Бизнес в законе. — 2012. — № 1. — С. 336–343.
- Килин В. Э. Актуальные проблемы регулирования аудиторской деятельности в связи с переходом к саморегулированию // Вестник Российского государственного гуманитарного университета. — 2012. — № 3. — С. 270–276.
- Крикунов А. В. Становление аудита в России: этапы, проблемы, решения, перспективы //Этап: экономическая теория, анализ, практика. — 2010. — № 1. — С.4–22.
- Мамаева, Г. Н. Влияние законодательных новаций на современное состояние рынка аудиторских услуг в России // Вестник ОрелГАУ. — 2012. — № 3 — С.131–134

- Массарыгина В. Ф. Развитие стандартов аудиторской деятельности в современных условиях//Аудитор. — 2010. — № 4. — С. 14–21.
- Сергеева Е. П. Автоматизация в аудиторской деятельности/Е.П. Сергеева// Научные записки ОрелГИЭТ. — 2010. — № 2. — С. 398–401.
- Смирнов Е. Е. Актуальные проблемы саморегулирования в России // Аудитор. — 2012. — № 7. — С. 7–19.
- Суглобов А. Е., Михайлов С. В. Состояние и проблемы адаптации международных стандартов аудита в России // Аудитор. — 2010. — № 3. — С. 23–32.
- Тунегова В. Н. Проблемы и перспективы современного аудита в России // Вестник СамГУПС. — 2009. — № 6 (18). — С. 122–125.
- Чхутиашвили Л. В. Основные направления развития и регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации//Аудиторские ведомости. — 2012. — № 5. — С.

Литература на английском языке:

- Bing, Gordon. Due diligence: planning, questions, issues, Praeger Publishers, 2008
- Bruner, Robert F., “Applied mergers and acquisitions” / Robert F. Bruner // Hoboken, New Jersey: published by John Wiley & Sons, Inc.; 2004–1029 p.
- Carleton, J. Robert “Achieving post — merger success: a stakeholder’s guide to cultural due diligence, assessment, and integration” / J. Robert Carleton, Claude S. Lineberry // San, Francisco, USA: published by Pfeifer — 213 p.
- Gole, William J. Due diligence: an M&A value creation approach / William J. Gole, Paul J. Hilger. 2009, 281 p.
- Hunt, Peter A. “Structuring mergers & acquisitions: a guide to creating shareholder value” / by Peter Hunt. — 2nd ed. // USA: published by Aspen Publishers, Inc.; 2004–744 p.

Электронные ресурсы:

- Доклад о состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2010 году: [Электронный документ] // Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации (www.minfin.ru).
- Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2012 г.: [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации (www.minfin.ru).
- www.ais-cpa.com
- www.cpacourse4u.com
- www.cpa-exam.org/global/latestnews.html
- www.cpaexamreview.com
- www.cpaexcel.com
- www.cpapass.com
- www.cpareview.com
- www.cpareview-tc.com

Содержание

Введение	3
ГЛАВА 1.	
Виды отчетов внутреннего аудита.....	5
ГЛАВА 2.	
Формат и требования к отчету по результатам проведения дью-дилидженса.....	44
ГЛАВА 3.	
Место аудиторского комитета в системе внутреннего аудита.....	61
ГЛАВА 4.	
Изменения представления баланса в России	84
ГЛАВА 5.	
Современные направления реформы российской системы нормативного регулирования бухгалтерского учета	91
ГЛАВА 6.	
Планирование и отчетность в рискориентированном аудите	101
ГЛАВА 7.	
Процедуры сдачи профессионального экзамена по бухгалтерскому учету в США (CPA)	119
Литература	139

Научное издание

*Под редакцией
Ю. Н. Гузова*

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ
УЧЕТА И АУДИТА**

Монография

Технический редактор: *Кронберг Т. В.*
Компьютерная верстка: *Дмитриева О. С.*
Корректор: *Кононова В. Н.*

Бумага офсетная «Светокопи». Печать офсетная.
Гарнитура «Calibri». Подписано в печать 20.06.2013 г.
Печ. л. 9. Формат 60×90^{1/16}.
Тираж 500 экз. Заказ № 207.

Отпечатано в типографии ООО «Типография “Победа”».
191167, Санкт-Петербург, наб. Обводного канала, д. 23, лит. «Б».
Тел.: (812) 612-40-92, 612-40-93
E-mail: vit-print@mail.ru